

PERSPECTIVA CONSTITUCIONAL DEL PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO EN
COLOMBIA
TESIS DE GRADO

PRESENTADO POR
URIAS TORRES ROMERO

DIRECTOR DE TESIS
DR. CARLOS ARIEL SANCHEZ TORRES

UNIVERSIDAD DEL ROSARIO
MAESTRÍA EN DERECHO ADMINISTRATIVO
DÉCIMA PRIMERA PROMOCIÓN CONCENTRADA

Contenido

INTRODUCCIÓN	6
CAPÍTULO 1. ANTECEDENTES SOBRE LOS PRINCIPIOS Y NORMAS DE LA TRIBUTACIÓN EN COLOMBIA, ANTES DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE 1991.	9
1.1 ASPECTOS GENERALES	9
1.2 ANTECEDENTES CONSTITUCIONALES DE LOS IMPUESTOS.....	9
1.3 NORMAS CONSTITUCIONALES DE DERECHO TRIBUTARIO	11
1.4 EXCEPCIONES LEGISLATIVAS EN EL CAMPO TRIBUTARIO	14
1.4.1 Mediante la utilización de facultades extraordinarias.	15
1.4.2 En situación de estado de sitio.....	15
1.4.3 En situación de estado de emergencia	18
1.5 NORMAS CONSTITUCIONALES DE CARÁCTER PROCEDIMENTAL.....	20
1.6 PRINCIPIOS APLICABLES A LOS IMPUESTOS, ANTES DE LA CONSTITUCION POLITICA DEL 91	22
1.6.1 Principio de legalidad	22
1.6.2 Principio de generalidad	24
1.6.3 Principio de no confiscatoriedad	24
1.6.4 Principio de aplicación de las normas tributarias	26
CAPÍTULO 2.NORMAS Y PRINCIPIOS APLICABLES AL SISTEMA TRIBUTARIO, SEGÚN LA CONSTITUCIÓN DE 1991.....	29
2.1 NORMAS CONSTITUCIONALES APLICABLES A LOS IMPUESTOS.....	30
2.1.1 Artículo 15, inciso final. Derecho a la intimidad.	30
2.1.2 Artículo 150 numerales 10, 11 y 12. Competencia para establecer contribuciones. Límites al poder impositivo.....	31
2.1.3 Artículo 154. Origen de las leyes.	32
2.1.4 Artículo 189. Facultades reglamentarias.	32
2.1.5 Artículo 338. Legalidad de los impuestos.	33
2.1.6 Artículo 287. Límites a la facultad impositiva de los entes territoriales. .	36
2.1.7 Artículo 300, modificado por el A.L. 010/96. Art. 2º. Facultades de las Asambleas Departamentales.....	36
2.1.8 Artículo 313. Competencia de los concejos.	37
2.2 FACULTADES FRENTE A LOS ESTADOS DE EXCEPCIÓN.	37
2.3 PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES APLICABLES AL SISTEMA TRIBUTARIO.....	42
2.3.1 Del deber a contribuir	43
2.3.2 Principio de justicia	45
2.3.3 Principio de equidad.....	45
2.3.4 Principio de legalidad de los tributos	47
2.3.5 Principio de Progresividad.....	49
2.3.6 Principio de eficiencia tributaria.....	51
2.3.7 Principio de la no retroactividad de las normas tributarias	54

2.3.7.1 Aplicación para los impuestos de periodo.....	54
2.3.7.2 Aplicación para los demás impuestos.....	55
2.3.7.3 Aplicación de las normas de procedimiento.....	59
CAPÍTULO 3. CONEXIÓN DE LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DE LA TRIBUTACIÓN, CON LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES QUE ORIENTAN LA ACTIVIDAD ADMINISTRATIVA.	61
3.1 ASPECTOS GENERALES.....	61
3.2 PRINCIPIOS TRIBUTARIOS Y PRINCIPIOS DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA O PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO, INTEGRADOS AL SISTEMA TRIBUTARIO.....	62
3.3 DEL DEBIDO PROCESO.....	63
3.4 DE LOS PRINCIPIOS EN LAS ACTUACIONES FISCALES, A LA LUZ DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA, DEL ESTATUTO TRIBUTARIO Y DEL CÓDIGO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO.....	66
3.4.1 Principio de igualdad.....	68
3.4.2 Principio de moralidad.....	69
3.4.3 Principio de eficacia.....	70
3.4.4 Principio de economía.....	72
3.4.5 Principio de celeridad.....	73
3.4.6 Principio de imparcialidad.....	74
3.4.7 Principio de publicidad.....	75
3.4.8 Principio de contradicción.....	76
CAPÍTULO 4. FUNCIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, EN LA VERIFICACIÓN DEL CUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES FISCALES... ..	79
4.1 ANTECEDENTES LEGALES.....	79
4.2 EN EL ESTATUTO TRIBUTARIO.....	85
4.3 ALGUNAS REFORMAS TRIBUTARIAS.....	88
4.3.1 Ley 6ª de 1992.....	88
4.3.2 Decreto 2117 de 1992.....	88
4.3.4 Ley 223 de 1995.....	91
4.3.5 Ley 383 de 1997.....	95
4.3.6 Ley 488 de 1998.....	96
4.3.7 Ley 788 de 2002.....	100
4.3.8 Ley 863 de 2003.....	101
4.3.9 Ley 1111 de 2006.....	106
4.4 SITUACIÓN ACTUAL.....	108
CAPÍTULO 5. DIVERSAS ACTUACIONES CONTENIDAS EN EL ESTATUTO TRIBUTARIO, QUE APUNTAN AL CUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS.....	113
5.1 EN LA DETERMINACIÓN DE LOS IMPUESTOS: LIQUIDACIONES OFICIALES DE CORRECCIÓN ARITMÉTICA, DE REVISIÓN Y AFORO.....	113
5.2 EN EL RÉGIMEN DE SANCIONES: ASPECTOS GENERALES (REGLAS), ACTUACIONES ESPECÍFICAS.....	115
5.2.1 Sanciones relacionadas con las declaraciones tributarias.....	122
5.2.2 Sanciones relativas a precios de transferencias.....	123
5.2.3 Sanciones relativas a informaciones.....	124

5.2.4 Sanciones relacionadas con hechos irregulares en la facturación y contabilidad.....	124
5.2.5 Sanción de clausura del establecimiento.	124
5.2.6 Sanciones relativas a las certificaciones de contadores públicos.	125
5.3 EN LA VÍA GUBERNATIVA.	126
5.3.1 Del recurso de consideración	127
5.3.1.1 Requisitos que se deben cumplir para su interposición.....	128
5.3.1.2 Trámite del recurso de reconsideración	130
5.3.1.3 Admisión del recurso de reconsideración y plazo para su decisión... ..	131
5.3.2 Recuso de reposición.....	132
5.3.3 Vía gubernativa, según el Código Contencioso Administrativo	133
5.3.3.1 Recursos gubernativos.....	133
5.3.3.2 Oportunidad y presentación.....	133
5.3.3.3 Requisitos de los recursos.....	134
5.3.3.4 De las pruebas en el vía gubernativa.....	135
5.3.3.5 Decisiones en la vía gubernativa, plazo para resolver, efectos.....	136
5.4 EN EL PROCEDIMIENTO DE DEVOLUCIONES.	137
5.4.1 Generalidades	137
5.5 EN EL COBRO COACTIVO.	144
5.5.1 Generalidades	144
5.5.1.1 Título ejecutivo- condición de eficacia.	145
5.5.1.2 Funcionario competente.....	145
5.5.1.3 Procedimiento de cobro coactivo.....	146
5.5.1.4 Medidas cautelares: Embargo y secuestro de bienes. Oposición al secuestro. Límite de los embargos.	149
5.5.1.5 Vinculación de deudores solidarios.....	150
5.5.1.6 Embargo, secuestro y remate de bienes.....	150
5.5.1.7 Otros aspectos especiales	151
5.6 APLICACIÓN DE NORMAS DE PROCEDIMIENTO CONTENIDAS EN OTRAS INSTITUCIONES JURÍDICAS, POR REMISIÓN DIRECTA O POR VACÍO NORMATIVO: CÓDIGO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO, CÓDIGO DE PROCEDIMIENTO CIVIL Y CÓDIGO DE PROCEDIMIENTO PENAL.....	154
5.6.1 Generalidades	155
5.6.2 Aplicación del Código Contencioso Administrativo, como norma general, para llenar vacíos.	155
5.6.2.1 Artículo 42 del Código Contencioso Administrativo.....	156
5.6.2.2 Artículo 48 del Código Contencioso Administrativo.....	157
5.6.2.3 Aplicación de las actuaciones generales, frente al vacío normativo que deja el artículo 580 del Estatuto Tributario.	158
5.6.2.4 Aplicación de los recursos gubernativos previstos en el Código Contencioso Administrativo.....	159
5.6.2.5 Frente a la revocatoria directa de los actos administrativos.	160
5.6.2.6 Frente a la firmeza de los actos administrativos.	161
5.6.2.7 Frente al agotamiento de la vía gubernativa.....	161
5.6.2.8 Frente al silencio administrativo negativo.	161

5.6.3 Aplicación del Código de Procedimiento Civil, como norma general, para llenar vacíos.....	162
5.6.3.1 En el régimen de pruebas.....	163
5.6.3.2 Frente a los embargos realizados en el procedimiento de cobro coactivo.	164
5.6.3.3 Frente al embargo, secuestro y remate de bienes en el procedimiento de cobro coactivo.....	164
5.7 DEL CÓDIGO DE PROCEDIMIENTO PENAL Y DEL CÓDIGO NACIONAL DE POLICÍA.....	164
CAPITULO 6. CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES.....	167
6.1 CONCLUSIONES	167
6.2 RECOMENDACIONES	169
ANEXOS	170
ANEXO 1	
PROYECTO DE LEY CONTENTIVO DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO DEL ORDEN NACIONAL.....	170
ANEXO 2	
DEFENSA DE LA TESIS DE GRADO.	177
BIBLIOGRAFÍA	181

INTRODUCCIÓN

Al abordar el tema titulado “Perspectiva Constitucional del Procedimiento Tributario en Colombia”, como proyecto de tesis no fue tarea fácil. Pero apuntando a que todo esfuerzo tiene su recompensa, nos dimos a la tarea, primero, de proponerlo para su aprobación y de ahí en adelante tratar de buscar un esquema que se compagine con la dinámica acordada, en el entendido además, que las referencias bibliográficas para realizar la investigación no iban a ser muchas.

En ese entendido anotamos, que la esencia del trabajo está basada en demostrar que el actual procedimiento tributario tiene establecidos una cantidad de trámites, muchos de ellos innecesarios, los cuales pudieran ser suprimidos previas las modificaciones legales pertinentes, actuaciones que apuntan a darle las herramientas necesarias al ente controlador DIAN, cuya función está enmarcada en verificar si los sujetos pasivos de las obligaciones tributarias están cumpliendo o no con tales obligaciones y en caso contrario, proferir las liquidaciones oficiales pertinentes, atendiendo los posibles yerros encontrados e imponer las sanciones correspondientes si a ello diere lugar.

No resulta extraño pensar que el tema de las obligaciones tributarias se debe estudiar desde una perspectiva constitucional como derecho sustancial que es, frente a aquellas exigencias que en cada caso el legislador le ordena cumplir a los contribuyentes y que se establezcan los mecanismos necesarios para cumplir con esas obligaciones, las que tienen su origen en los deberes que las personas han de satisfacer, con el fin de “contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de los conceptos de justicia y equidad”, mecanismos que indudablemente se deben plasmar en normas de carácter procedimental, que contengan todas las garantías del debido proceso que se desprende de la relación Estado-administrado.

Desde esa perspectiva, consideramos que era importante desarrollar los postulados y avances que desde la propia Constitución se tenían antes de la Constitución del 91, y todo aquello que finalmente reguló el constituyente del 91 en estas materias tan importantes, pues si bien es cierto los impuestos hacen parte de los tributos con los cuales el Estado debe financiar sus gastos e inversiones, el estudio está dirigido exclusivamente al tema de los impuestos o contribuciones fiscales y a los mecanismos establecidos para ejercer su control.

En ese sentido, se encontrará un primer capítulo el cual contiene un estudio relacionado con las normas y principios que contenía la Constitución de 1886, en

relación con el poder impositivo y la facultad que se tenía para crear o modificar impuestos. Asimismo, desde la propia Constitución, se analizará la poca y nada normativa que existía como garantía del desarrollo de los procedimientos y de la defensa debida.

El segundo capítulo está dirigido a estudiar los avances que en el campo de los impuestos fueron presentados y aprobados por la Asamblea Nacional Constituyente de 1991, frente al poder impositivo, su ejercicio y limitaciones, las normas que lo regulan y principios en los cuales se fundamenta el sistema tributario, aspectos que de una u otra manera le dieron un desarrollo muy importante. Por otra parte, desde el punto de vista de la actuación administrativa, se plasma directamente en la Constitución, como garantía del debido proceso, que éstas deben gozar de las mismas garantías aplicables a las actuaciones judiciales y dentro de ese contexto, se establecen algunos principios atendiendo que la misma está al servicio de los intereses generales.

En el tercer capítulo, también visto desde la Constitución Política, se entra a desarrollar en concreto lo referente a la función administrativa, para lo cual nos atenemos a las normas y principios que la regulan. Estas normas y principios son de capital importancia por la relación directa que tienen con las citadas actuaciones administrativas y, en cumplimiento de esa función, así se encuentre regulada en el procedimiento tributario en disposiciones de carácter especial, tienen perfecta aplicabilidad.

Con el capítulo cuarto, ya descendiendo a la ley procedimental, lo que se hace es un antecedente normativo, con el cual se propende mostrar las diversas reformas que el legislador ha realizado en este campo desde los años treinta, hasta la expedición del llamado Estatuto Tributario contenido en el Decreto 624 de 1989, pues lo que se hizo en aquella oportunidad fue recopilar todas las normas tanto sustanciales como procedimentales en un mismo ordenamiento, atendiendo la infinidad de normas que se habían expedido hasta ese momento y, a partir de allí, todas las modificaciones que ha tenido el Estatuto hasta la expedición de la ley 1111 de 2006. En el desarrollo de este capítulo se analizaron, además, las normas que tenían y tienen que ver con la estructura de la DIAN.

En el capítulo quinto, se entra a analizar en concreto los diferentes procedimientos que en la actualidad utiliza la DIAN, con el fin de desarrollar su función de verificación del cumplimiento de las obligaciones fiscales por parte de los contribuyentes. Con ello, lo que se pretende demostrar es que no existe razón alguna para establecer tantas actuaciones dentro de un mismo procedimiento, especialmente en el régimen de sanciones. En estos eventos los administrados deben cumplir con requisitos y formalidades diferentes, amén de aquellos vacíos que tiene el procedimiento tributario, para lo cual se debe acudir a otras instituciones jurídicas como el Código Contencioso Administrativo, el Código de Procedimiento Civil y el Código de Procedimiento Penal. En este capítulo se concentra la razón de ser del trabajo.

Finalmente, en el capítulo sexto, se plasman algunas conclusiones y se formulan algunas recomendaciones de cambio al procedimiento tributario, con las cuales se busca, atendiendo las instituciones modernas que propenden por la simplificación de los procedimientos, simplificar en un único procedimiento si es posible, suprimiendo todas aquellas actuaciones que en nuestro sentir no deben estar reguladas o todas aquellas actuaciones que se consideren innecesarias, desde luego observando las reglas del principio constitucional del debido proceso.

Consideramos oportuno aclarar igualmente, que en el desarrollo de la investigación en algunos temas muy puntuales con el fin de profundizarlos y de darles un mejor entendimiento, se realizaron varias transcripciones especialmente de sentencias proferidas por la Corte Constitucional, las cuales consideramos de alguna importancia, pues no le encontramos sentido hacer uso de la referencia de las mismas, dejando de lado la argumentación dada y las decisiones que se tomaron en cada situación planteada.

CAPÍTULO 1. ANTECEDENTES SOBRE LOS PRINCIPIOS Y NORMAS DE LA TRIBUTACIÓN EN COLOMBIA, ANTES DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE 1991.

1.1 ASPECTOS GENERALES

Al entrar a examinar las normas constitucionales que se relacionaban no solo con el poder impositivo, sino con el tema de los tributos o contribuciones en particular, así como de los principios que los orientaban y las disposiciones que se aplicaban en las actuaciones tributarias para aquel entonces, resulta aventurado pensar que con esta investigación se vaya a realizar una verdadera teorización de orden constitucional en este campo, y por ello se hace claridad que sólo se analizarán aquellas normas que de una u otra manera tenían relación o proximidad con el tema propuesto.

Asimismo, se observa que al hacer referencia a las normas y principios aplicables a los impuestos o contribuciones que regían antes de la Constitución de 1991, se precisa que su estudio es de gran importancia, pues no tendría razón de ser entrar a considerar y desarrollar la problemática central propuesta frente a los impuestos o contribuciones y al procedimiento tributario aplicable, si no se aborda previamente, así sea de manera tangencial, el tema constitucional que lo rodea, pues justamente desde la órbita de la propia Carta Política y de los principios que los regían, se van reflejando los avances obtenidos, especialmente a partir de la Constitución de 1991, como se comentará en el respectivo capítulo propuesto.

Los antecedentes constitucionales nos dan un derrotero importante, aunque valga hacer claridad que la normativa existente siempre fue exigua en el campo de los impuestos o contribuciones. En cuanto a los principios, algunos de ellos se deducían de las disposiciones que regulaban la materia, como el de legalidad o generalidad, por citar algunos ejemplos, pues en su gran mayoría se estudiaban y precisaban atendiendo los derroteros jurisprudenciales que emanaban de algunos fallos proferidos por la Corte Suprema de Justicia y, en su gran mayoría, por los conceptos u opiniones dados por los doctrinantes tanto extranjeros como nacionales.

1.2 ANTECEDENTES CONSTITUCIONALES DE LOS IMPUESTOS

El constitucionalista y experto en asuntos impositivos doctor Bernardo Carreño Varela¹, en el marco de las Décimo Sextas Jornadas de Derecho Tributario, auspiciadas por el Instituto Colombiano de Derecho Tributario, realizadas en la ciudad de Paipa (Boyacá), presentó una ponencia que denominó “Aspectos Tributarios de la Reforma Constitucional de 1991”, en la cual hace una presentación preliminar sobre los antecedentes constitucionales, donde aborda el tema impositivo, desde la órbita de la Constitución Nacional. En lo pertinente aduce:

“(…) Es ingenuo pretender que las constituciones en Colombia tuvieran una filosofía tributaria, cuando la tributación misma no era contemplada por los constitucionalistas que estuvieron enfrascados en los grandes problemas de la independencia, de las libertades individuales, el centralismo y el federalismo etc. Los próceres hallaron cómoda la armazón constitucional que no imponía restricciones al poder impositivo, salvo cuando había fricciones entre el poder central y el local, o cuando hubo diferencias notables entre las economías de algunas clases.

Por otro lado, consecuentes con el espíritu de la época y con el estado de la economía, que fue agraria hasta la década 1920-1930, cuando comenzó a industrializarse, se consideró que el Estado no debía intervenir en la vida de los ciudadanos a tal punto que se limitaron al mínimo los servicios que debían prestarse.

Los recursos del Estado proveían, en muy buena parte de los impuestos a las transacciones –sisas-, incluyendo las aduaneras, de la explotación de recursos naturales – la sal y el tabaco, en especial- y de algunos monopolios rudimentarios (...).”

“Algunos puntos, sin embargo, merecen especial mención:

(...)

- (b) El comercio exterior y el interno, como es sabido, dos fenómenos atrajeron la atención de los dirigentes nacionales en el siglo pasado –aparte de las relaciones iglesia-estado-recursos: el federalismo y el centralismo y la posibilidad de industrialización del país. Tomando partido a favor de las tesis de los comerciantes (gólgotas) y como resultado del fallido golpe de Melo, la constitución de 1858 primero... y la de 1863, después, prohibieron el gravamen al comercio internacional por los estados y restringieron la posibilidad para el gobierno federal. Y prohibieron el gravamen, por los estados, del comercio interno. Estas tendencias se conservan (sic) hasta 1936.
- (c) Todas las constituciones de Colombia, algunas de ellas con referencia directa a los impuestos, prohíben la confiscación.
- (d) En todas las constituciones colombianas se consagra el principio de legalidad de los impuestos y se da competencia exclusiva al parlamento, en periodos de normalidad, para ejercer en materia tributaria la función legislativa. Es de trascendental importancia señalar que la Constitución de 1886 –que no reglamentó lo concerniente a los impuestos, salvo para proteger los derechos del comercio internacional, resaltando así su política anti-artesanal-, concedió al Congreso facultades para decretar impuestos extraordinarios, para que ellos fueran posibles, aún por fuera del presupuesto, en época de turbación del orden público, en las cuales el Presidente tampoco tenía facultad legislativa en materia de impuestos (...)
- (e) La Nación, en todas sus formas, ha conservado siempre la facultad impositiva. En las constituciones de 1853 y 1858 y sobre todo en la de 1863, se previó que las provincias primero, y los estados después, tendrían facultad impositiva, que hasta 1863 estaba sujeta a la ley. En la carta Rionegrina la tuvieron, también los estados con algunas limitaciones (no se podían gravar el comercio exterior –no se olvide que esa

¹ En Memoria. Instituto Colombiano de Derecho Tributario. Décimas Sextas Jornadas de Derecho Tributario. Paipa, Febrero 26 a 29 de 1992. No. 16. Aspectos tributarios de la Reforma Constitucional de 1991. Págs. 29 a 113.

constitución fue redactada por los “radicales”-, ni los bienes y rentas de la Unión, ni imponer la confiscación), sin sujeción a la ley. Contra esta concepción se reaccionó en 1886, cuando se fijaron fuentes a lo imponible por los departamentos y límite a las tarifas, por ley. En 1910 se consignó el principio que los entes territoriales tienen facultad impositiva limitada –o proveniente, según algunos-, por la ley.

- (f) Al ingresar el país a la economía industrial –lo que ocurre a partir de 1920- aparecieron funciones nuevas para el Estado, que debía prestar una cantidad enorme de servicios: la educación primaria gratuita, la seguridad social etc., y que debía intervenir en la economía, cuya dirección se le confió. Las reformas constitucionales de 1936, 1945 y 1968 reconocieron esas realidades y encargaron al estado de múltiples actividades para conseguir los fines propuestos, que hallaron, además, desarrollos importantes en la legislación, a cuyo amparo –y al amparo de los jueces, que las declaraciones constitucionales- se multiplicó el tamaño del Estado, exigiendo mayores ingresos que han provenido de los tributos; **fue así como se crearon el impuesto a la renta y el impuesto a las ventas**, que si bien se hubieran podido dictarse con las constituciones del país en cualquier época, solo fueron posibles cuando Colombia tuvo conciencia de que el Estado debía prestar unos servicios, que tenían costo, que debe ser pagado por los impuestos. Esa posición se reafirmó en 1945, cuando la intervención se autorizó al Gobierno y en 1968, cuando se la hizo obligatoria.

1.1.3.2. Como se anotaba antes, el estudio de los tributos desde el punto de vista constitucional es nuevo. Entonces las constituciones viejas –pocas quedan en el mundo- escasamente tratan el aspecto tributario: y dejan mucha libertad para la creación de servicios a cargo del estado...”. Lo resaltado fuera de texto.

De los comentarios anotados, se concluye, que el tema impositivo en Colombia visto desde la Constitución Política, es de reciente data y que su regulación no es lo suficientemente amplia para predecir que desde allí se pudiera contar con una base normativa Constitucional, que nos permitiera de entrada tomarla como punto de referencia, en aspectos tan importantes en la vida de los colombianos y menos aún, frente a disposiciones de esta naturaleza en el campo del cumplimiento de las obligaciones tributarias, que como se verá más adelante, todo esto corresponde a un aparente proceso evolutivo, desarrollado por el poder legislativo y en gran medida por el poder ejecutivo, de una manera desordenada, como se podrá evidenciar de las diferentes reformas tributarias establecidas, pues siempre se realizaban con una visión para conjurar los problemas fiscales del momento dejando a lo largo de todo este tiempo un sinnúmero de normas sin ningún tipo de estructura.

1.3 NORMAS CONSTITUCIONALES DE DERECHO TRIBUTARIO

La tratadista y catedrática experta en asuntos constitucionales aplicables a los impuestos o contribuciones, doctora Lucy Cruz de Quiñones², presentó una ponencia la cual denominó “Principios Constitucionales del Derecho Tributario”, dentro del marco de las Décimas Terceras Jornadas de Derecho Tributario,

² En Memoria. Instituto Colombiano de Derecho Tributario. Décimas Terceras Jornadas de Derecho Tributario. Bogotá, Febrero 21 a 24 de 1989. No. 13. Principios Constitucionales del Derecho Tributario. Págs. 385 a 437.

auspiciadas por el Instituto Colombiano de Derecho Tributario, documento que vale la pena rescatar, pues para aquel entonces no se había hecho un estudio relacionado con el tema constitucional de los tributos.

En uno de los apartes de este documento expresa:

“... En nuestra Constitución, (haciendo referencia a la Constitución de 1886), aparte de la protección a la propiedad privada con su función social y la garantía de no confiscatoriedad sancionatoria que más adelante expondremos, no se reconocen límites objetivos o condiciones en la facultad de decretar impuestos, facultad que se reconoce como una característica esencial de la soberanía del Estado.

Las normas actuales que consagran este principio, (refiriéndose al principio de legalidad), son el artículo 43, que establece la regla general, el artículo 76, numerales 13, 14 y 22 sobre facultades del Congreso para establecer las rentas nacionales, decretar impuestos extraordinarios o señalar pautas sobre gravámenes arancelarios, el artículo 79, sobre iniciativa gubernamental y/o del legislador en materias impositivas, el 120, numeral 22, sobre facultades del Presidente sobre aranceles y tarifas aduaneras. En materia de impuestos departamentales y municipales. La Constitución reconoce potestad normativa subordinada a la Ley, a los entes de elección popular dentro de sus respectivas jurisdicciones, según se desprende de los artículos 5º, 191 y 197, así como del 183 y 187 numeral 7º (...).”

Dentro de esta perspectiva se encuentra que la facultad para crear impuestos en principio la tenía el Congreso, las Asambleas Departamentales y los Concejos Municipales de acuerdo con la Constitución Política³, mandato que en la actualidad se mantiene, pero con algunas variaciones como se verá más adelante.

Este aspecto se confirma como lo disponía el artículo 76 de la Constitución, el cual le daba la competencia al Congreso para hacer las leyes, como regla general; en los numerales 13, se disponía “Establecer las rentas nacionales y fijar los gastos de la administración”, en el 14, indicaba “Decretar impuestos extraordinarios cuando la necesidad lo exija” y en el 22, establecía “Dictar las normas generales a las cuales deba sujetarse el Gobierno para los siguientes efectos: organizar el crédito público; reconocer la deuda nacional y arreglar su servicio; regular el cambio internacional y el comercio exterior; modificar los aranceles, tarifas y demás disposiciones concernientes al régimen de aduanas”.

Lo que se advierte en este caso es que no existía ninguna disposición que impidiera que el Congreso delegara la facultad para crear o modificar los impuestos, por esta razón era que de manera permanente y desmedida, en desarrollo de lo que disponía el numeral 12 de la norma que se analiza, se podía “Revestir, pro t mpore, al Presidente de la República de precisas facultades extraordinarias, cuando la necesidad lo exija o las conveniencias públicas lo aconsejen”, para lo cual el Congreso le concedía esas facultades al Presidente de

³El artículo 43 de la Constitución de 1886, establecía: “En tiempo de paz solamente el Congreso, las Asambleas Departamentales y los Concejos Municipales podrán imponer contribuciones. (Artículo 6º del Acto Legislativo número 3 de 1910).

la República, razón por la cual no era extraño ver que en este campo quien legislaba de manera permanente era el Presidente, en uso de esas facultades pro t mpore y de precisas facultades extraordinarias, expidiendo para el efecto los denominados decretos con fuerza de ley, los cuales estaban en perfecta condición de crear o modificar la ley existente. Hoy existe prohibición de conceder esas facultades al Presidente de la República, la cual se encuentra de manera expresa en la nueva Constitución del 91.⁴

Por otra parte, atendiendo lo que disponía el artículo 43⁵ antes citado, se tiene que las Asambleas Departamentales y los Concejos Municipales también estaban facultados para crear contribuciones en tiempos de paz, pero esta facultad de las entidades territoriales⁶, desde luego, no era autónoma, pues al momento de tomar alguna decisión sobre el particular necesariamente debían obedecer a lo que la Constitución y la ley les autorizara⁷, e incluso, en algunos casos como en los Municipios, debían obedecer además lo que se estableciera en la ordenanzas departamentales, aspecto al cual en la actualidad estas entidades administrativas de representación popular tampoco escapan; no obstante, la inclinación del constituyente del 91, de orientarlas y fortalecerlas hacia la mal llamada autonomía de los entes territoriales, al menos en el campo impositivo, conforme se desprende de lo normado en los artículos 1 , 287, 300 numeral 4 y 313 numeral 4, en armonía con el artículo 338 que regula lo referente a la legalidad de los tributos⁸, cuyos temas desarrollaremos más a extenso en el capítulo siguiente.

Con todo, en lo que tenía que ver con los bienes y rentas de las entidades territoriales, la Constitución las asumía como de su exclusiva propiedad, dándoles las mismas garantías que se concedían a la propiedad privada y prohibía asimismo, al Gobierno Nacional de conceder exenciones respecto de derechos o

⁴ En el Capítulo 3, relacionado con las leyes, del Título VI, Rama Legislativa, el artículo 150, establece que “Corresponde al Congreso hacer las leyes”. En el numeral 10, se indica que “Revestir, hasta por seis meses, al Presidente de la República, de precisas facultades extraordinarias, para expedir normas con fuerza de ley cuando la necesidad lo exija o la conveniencia pública lo aconseje. En el inciso último de este numeral, se indica igualmente “Estas facultades **no se podrán conferir** para expedir códigos, leyes estatutarias, orgánicas, ni las previstas en el numeral 20 del presente artículo, **ni para decretar impuestos**”. Se resalta.

⁵ Constitución Política del 86.

⁶ El artículo 5 , Inciso primero, de la C. P., señalaba: “Son entidades territoriales de la República, los Departamentos, las Intendencias, las Comisarías y los Municipios o Distritos Municipales, en que se dividen aquellos y éstos”.

⁷ En el artículo 191 de la C.P., se establecía: “Las Asambleas Departamentales, para cubrir los gastos de administración que les correspondan, podrán establecer contribuciones **con las condiciones y dentro de los límites que fije la ley**. (Artículo 56 del Acto Legislativo número 3 de 1910). Se resalta.

El artículo 197, ibidem, que establecía las atribuciones de los Concejos, en ordinal 2 , señalaba: “Votar, en conformidad con la **Constitución, la ley y las ordenanzas, las contribuciones y gastos**”. Se resalta.

⁸ Las normas citadas, corresponden a la Constitución Política de 1991, las cuales no transcribimos porque en el capítulo correspondiente se procederá de conformidad.

impuestos de tales entidades⁹, aspecto que de alguna manera mantuvo el constituyente del 91¹⁰.

En los anteriores términos, de manera general, encontramos los parámetros que tenía el legislador ordinario para ocuparse del tema de los impuestos, de acuerdo con las facultades que en cada caso otorgaba la Constitución, esto es, al Congreso de la República, a las Asambleas Departamentales y a los Concejos Municipales, cuyas disposiciones se resumen en lo dispuesto en los artículos 43¹¹, 76¹², 191¹³ y 197¹⁴.

1.4 EXCEPCIONES LEGISLATIVAS EN EL CAMPO TRIBUTARIO

No obstante, resulta de interés señalar en qué circunstancias de orden especial o excepcional organismos del Estado diferentes al Congreso, podían ocuparse de expedir disposiciones que pudieran entrar a modificar o crear tributos o contribuciones, en el entendido que cuando ello sucedía, el valor legal de las normas así expedidas tenían fuerza vinculante, salvo cuando se dictaban contrariando los postulados constitucionales, en cuyo caso se demandaban ante la Corte Suprema de Justicia, solicitando la declaratoria de inexecutable correspondiente.

Así, por ejemplo, nos ocuparemos de tres casos puntuales en los cuales tenía entrada, de acuerdo con la Constitución, las situaciones especiales o excepcionales en los que el Congreso no legislaba directamente y en su lugar lo hacía el Presidente de la República.

⁹ El artículo 183 de la Constitución del 86, indicaba: “Los bienes y rentas de las entidades territoriales son de su propiedad exclusiva; gozan de las mismas garantías que la propiedad y rentas de los particulares y no podrán ser ocupados sino en los mismos términos en que lo sea la propiedad privada. El Gobierno Nacional no podrá conceder exenciones respecto de derechos o impuestos de tales entidades”. (Artículo 54 del Acto Legislativo número 1 de 1968).

¹⁰ En la C. P. de 1991, el artículo 294, reza: “La ley no podrá conceder exenciones ni tratamientos preferenciales en relación con los tributos de propiedad de las entidades territoriales. Tampoco podrá imponer recargos sobre sus impuestos salvo lo dispuesto en el artículo 317”.

El artículo 317, por su parte establece: “Sólo los municipios podrán gravar la propiedad inmueble. Lo anterior no obsta para que otras entidades impongan contribuciones de valorización”.

¹¹ Norma citada, C. P.

¹² El artículo 76, Numeral 13, determinaba: “Establecer las rentas nacionales y fijar los gastos de la administración”.

El Numeral 14, del mismo artículo 76, indicaba: “Decretar impuestos extraordinarios cuando la necesidad lo exija”.

¹³ El artículo 191, estatuyó: “Las asambleas departamentales, para cubrir los gastos de la administración que les correspondan, podrán establecer contribuciones con las condiciones y dentro de los límites que fije la ley”. (art. 56 del acto legislativo número 3 de 1910).

¹⁴ En el artículo 197, Numeral 2ª, se establecía: “Votar, en conformidad con la Constitución, la ley y las ordenanzas, las contribuciones y gastos locales”. Refiriéndose a la competencia que en estos casos tenían los Concejos Municipales.

Desde luego, estas disposiciones como es lógico corresponden a la Constitución de 1886.

1.4.1 Mediante la utilización de facultades extraordinarias.

Ya habíamos tenido oportunidad de referirnos a este tema y partíamos del postulado que la Constitución Política por ninguna parte prohibía delegar esta facultad. En ese entendido y sobre la base de lo que disponía el artículo 76, numeral 12¹⁵, el Congreso podía pro tempore revestir el Presidente de la República de precisas facultades extraordinarias, cuando la necesidad lo exigía o las conveniencias públicas lo aconsejaban, pudiendo legislar, entonces, en temas impositivos.

Luego, no era otra la norma que se podía utilizar para delegar este cometido y como lo expusiera la doctora de Quiñones¹⁶, en la ponencia citada, la delegación misma de esas facultades, estaba sometida a los siguientes requisitos:

- a) Temporalidad, es decir, el legislador deberá establecer el término de su ejercicio.
- b) Precisión o discriminación clara de las materias objeto de delegación, de manera que la identificación o vaguedad afectará el contenido de la Ley; y,
- c) Calificación previa de las circunstancias de necesidad o conveniencia que en el sentir del Congreso aconsejen la delegación.

Más adelante, dentro del mismo contexto, expresa:

“(…) En 1915, la Corte sostuvo que para que las facultades extraordinarias sobre tributos fueran precisas, deberían señalar las materias imponibles y el máximo de gravamen permitido. La regulación de los aspectos del tributo podía confiarse al gobierno por ser meramente accidentales.

En 1933, la Corte opinó que las facultades extraordinarias deben ser determinadas, específicas fijas, detalladas, para ser precisas. Sería necesario entonces, examinar las circunstancias que hayan prevalecido al expedir la Ley acusada.

Posteriormente la Corte modificó su tesis, en el sentido que el requisito de la precisión debe tenerlo el acto de delegación con independencia de las facultades, indicando la materia sobre la cual recaen las facultades y los fines para los cuales ellas se otorgan.

Resulta abundante y reiterada la jurisprudencia de la Corte en torno al ejercicio por el ejecutivo de las facultades conferidas a él conferidas por el Congreso, en virtud del artículo 76, numeral 12 de la Constitución nacional, señalando que cuando el ejecutivo desborda las facultades precisas y pro tempore otorgadas por el Congreso, viola el artículo 118, numeral 8 y el artículo 55 de la Carta Política, toda vez que ese desbordamiento representa la invasión de una órbita que le es ajena y el ejercicio de unas atribuciones que sólo puede desempeñar con estricta sujeción a los marcos trazados por el legislador ordinario y dentro de un período limitado por aquel (…).”

1.4.2 En situación de estado de sitio

¹⁵ La norma en comento señalaba: “Revestir, pro tempore, al presidente de la república de precisas facultades extraordinarias, cuando la necesidad lo exija o las conveniencias públicas lo aconsejen”

¹⁶ Obra cit. Pág. 398 y 399.

Como se recordará, con la utilización del estado de sitio como mecanismo de excepción, el Presidente de la República, en caso de guerra exterior o de conmoción exterior, con la firma de todos los Ministros, podía declarar turbado el orden público y en estado de sitio toda la República o parte de ella¹⁷, concediéndole facultades legales, las que la propia Constitución autorizaba para tiempos de guerra o de perturbación del orden público, con la única limitante que debían atender las reglas aceptadas en el Derecho de Gentes, que regían para la guerra entre naciones.

Para conocer un poco más lo referente a esta institución de orden constitucional, consideramos pertinente traer a colación un estudio relacionado con los antecedentes constitucionales pertinentes. Se comenta en estos apartes, que la historia jurídica constitucional de Colombia es un largo trasegar por un perpetuo estado de excepción y, en particular, por el llamado Estado de Sitio:

“(…) EVOLUCIÓN CONSTITUCIONAL COLOMBIANA DE LOS ESTADOS DE EXCEPCIÓN¹⁸.

La evolución constitucional de esta figura se remonta **hasta la primera Constitución Política nacional de 1821, en la cual se consagraba en sus artículos 55 y 128** la regulación referente el primero a la guerra exterior y el segundo a la conmoción interior. Posteriormente, las Constituciones Políticas de 1830 y 1843, no hicieron referencia expresa de los estados de excepción, limitándose a atribuir al Presidente de la República la función de conservar el orden interno y repelar cualquier ataque exterior; pero en el intermedio de las anteriores constituciones, en la Constitución Política del Estado de la Nueva Granada de **1832 encontramos una regulación más exhaustiva y detallada de la conmoción interior y ataque exterior en sus artículos 108 y 109**, limitando los poderes del ejecutivo a los que le concediere el Congreso y en su receso el Consejo de Estado, pero con amplias facultades para dictar órdenes hasta de tipo judicial y de rentas nacionales, limitando en el tiempo dichas facultades, pero de manera imprecisa. **Las posteriores constituciones, las de 1853, 1858 y 1863, de corte más liberal, no hicieron alusión expresa a los estados de excepción**, limitándose a otorgar facultades al Presidente para declarar la guerra exterior, previamente decretada por el Congreso.

Mención aparte merece la Constitución Política de 1886, de corte conservador y autoritario. En su texto original, encontramos dicha regulación en los artículos 118 numeral 8 y 121, otorgando al Presidente amplias facultades legislativas y limitando en el tiempo, de manera imprecisa, dichas facultades. La mencionada Constitución, fue reformada para buscar el uso racional de los estados de excepción, a través de los siguientes Actos Legislativos: El Acto Legislativo 3 de 1910, limitó el ámbito de las normas dictadas a suspender las normas contrarias al estado de sitio, sin poder derogar las leyes; el Acto Legislativo 1 de 1960 se introdujo el control político por parte del Congreso y un control jurisdiccional por parte de la Corte Suprema de Justicia, pero previa solicitud del Congreso, avanzando así, teóricamente hacia una limitación del Ejecutivo frente a estas facultades, y **por último el Acto legislativo 1 de 1968 en el cual se consagró la limitación de las facultades en el**

¹⁷ El artículo 121 de la Constitución Política, regulaba todo lo concerniente a las medidas que podía tomar el Presidente, para lo cual podía dictar decretos legislativos, esto es, con fuerza de ley, los cuales estaban en posibilidad jurídica si bien no de derogar la ley preexistente, si en suspender los efectos de aquellas normas que fueran incompatibles con el estado de sitio.

¹⁸ En página de internet www.monografias.com/trabajos16/constitucion-colombia/constitucion-colombia2.shtml . Escrito por la Dra. Ilviia Samuel. Tomado el 15 de febrero de 2010.

Derecho de Gentes, concepto que en la actualidad se conoce como el Derecho Internacional Humanitario, el cual consagra un control jurisdiccional automático de todas las normas dictadas por el Presidente, por parte de la Corte Suprema de Justicia y por último crea el estado de conmoción del orden económico o social, dado que hasta esta reforma, los estados de excepción se limitaban a consagrarse por motivos de orden público.

El uso de este régimen por parte del Ejecutivo en vigencia de las constituciones comentadas fue excesivo y abusivo, dado que a través de este mecanismo sometido a controles débiles, los Presidentes se aprovechaban para atribuirse funciones legislativas que constitucionalmente no les pertenecían, y legislaban sobre todos los temas so pretexto de preservar o restablecer el orden público perturbado.

De donde se infiere, que el Presidente de la República una vez declarara mediante decreto turbado el orden público y en estado de sitio toda la República, o parte de ella, quedaba habilitado constitucionalmente para legislar en todos los aspectos que tuviesen alguna relación con la medida tomada, incluso, en el campo impositivo, advirtiendo que los decretos legislativos que dictara en uso de tales atribuciones con miras a restablecer el orden, tenían vigencia durante la fase de turbación del orden público y del estado de sitio, pero no estaban en aptitud jurídica de derogar las leyes preexistentes, dejando a salvo, que tales medidas sólo podían suspender las normas correspondientes.

Lo que se observa en estos casos, es que no existía un control por parte de alguna autoridad con el fin de evidenciar la aserción de las medidas tomadas, limitándose a que el Presidente de la República pasaría de manera inmediata, si el Congreso estaba reunido, o al día siguiente del inicio de las sesiones ordinarias o extraordinarias, una exposición motivada de las razones que determinaron la declaración. Tan solo se deja a salvo la obligación que tenía el Gobierno de enviar al día siguiente al de su expedición los decretos legislativos a la Corte Suprema de Justicia, para que aquella resolviera de manera definitiva sobre su constitucionalidad¹⁹.

Tal como se deduce de la disposición en comentario, la toma de cualquiera de las medidas que autorizaba al Presidente y de sus Ministros para declarar turbado el orden público, sin haber ocurrido el caso de guerra exterior o de conmoción interior, los haría responsables pero desde luego, esa responsabilidad no se enmarcaba dentro de ningún tipo legal en concreto, salvo que el Presidente y sus Ministros o cualquier otro funcionario hubiesen cometido cualquier abuso en ejercicio de las facultades a que se refería la norma en cuestión, aspecto que debía correlacionarse con el título III de la Carta, que consagraba “los derechos civiles y garantías sociales”, pues en particular el artículo 16²⁰ regulaba que estos

¹⁹ El Parágrafo del artículo 121 de la Constitución Nacional indicaba: “El Gobierno enviará a la Corte Suprema de Justicia, el día siguiente de su expedición, los decretos legislativos que dicte en uso de sus facultades a que se refiere este artículo, para que aquella decida definitivamente sobre su constitucionalidad. Si el Gobierno no cumpliera con el deber de enviarlos, la Corte Suprema de Justicia aprehenderá inmediatamente de oficio su conocimiento”.

²⁰ El artículo 16 de la Constitución Política establecía: “Las autoridades de la República están instituidas para proteger a todas las personas residentes en Colombia, en sus vidas, honra y

derechos y garantías fueran protegidos por las autoridades de la República a todas las personas residentes en Colombia, disposición que como es sabido, fue fuente inmediata para deducir responsabilidad de las autoridades, cuando no cumplieran, o cumplieran tardíamente, o deficientemente o se extralimitaban en sus funciones, causando con ello agravio o perjuicio a las personas, norma que fue rescatada en la Constitución del 91²¹.

Son numerosos los casos llevados a distintas instancias judiciales, con los cuales se reclamaba responsabilidad de las autoridades involucradas por abusos cometidos, en desarrollo de las facultades de excepción, los cuales en muchas oportunidades resultaron declarando la responsabilidad y aplicando las sanciones pertinentes, bien de tipo penal o administrativo.

1.4.3 En situación de estado de emergencia

El constitucionalista doctor Luis Carlos SÁCHICA,²² al referirse a los estados de excepción existentes para aquel entonces, en relación con el estado de emergencia económica y social, aduce:

“... La aplicación del estado de sitio había sido falseada, con desviación de su objetivo directo y específico: el restablecimiento del orden público material, turbado por guerra exterior o conmoción interna. Por interpretación extensiva, justificada por razones de orden práctico, pero de dudosa validez jurídica, se utilizaba esta institución, en virtud del no funcionamiento del congreso, unas veces, y de la prolongación artificial del estado de sitio, otras, para regular cuestiones atinentes al orden público económico y legislar abusivamente sobre materias extrañas a la situación de desorden.

Sin embargo, y aunque es posible que en ciertas circunstancias la anormalidad en las relaciones económicas pueda dar lugar a perturbaciones de orden público material, es claro que se trata de situaciones evidentemente distintas, y por eso el empleo de las facultades especiales del estado de sitio para solucionar problemas económicos no era sino un hábil recurso para suplir un aparente vacío constitucional (...)

Dispone el art. 122 que, en caso de amenaza grave e inminente u ocurrencia de hechos que perturben o puedan perturbar el orden económico o social, o que configuren grave calamidad pública, el presidente podrá declarar por decreto motivado el estado de emergencia. Su duración no podrá exceder de noventa días al año, no necesariamente continuos, puesto que en el decreto de declaratoria el presidente indicará el periodo durante el cual hará uso de las facultades especiales que implica.

Estas facultades son las de dictar decretos con fuerza legislativa permanente, los cuales solo deben contener disposiciones sobre materias que tengan relación directa y específicas con las circunstancias que determinaron la situación excepcional, y deben enderezarse al único objetivo de conjurar la crisis e impedir la extensión de sus efectos.

bienes, y para asegurar el cumplimiento de los deberes sociales del Estado y de los particulares. (Artículo 9º. Del Acto Legislativo número 1 de 1936)”

²¹ El Título I de la Constitución de 1991, regula los llamados “Principios fundamentales”. En el artículo 6º, se establece: “Los particulares sólo son responsables ante las autoridades por infringir la Constitución y las leyes. Los servidores públicos lo son por la misma causa y por omisión o extralimitación en el ejercicio de sus funciones”.

²² SACHICA, Luis Carlos. Constitucionalismo Colombiano. Quinta Edición revisada. Editorial Temis. Bogotá. Págs. 300-305.

Cabe observar que esta institución puede funcionar tanto preventivamente –para impedir una crisis o la amenaza de que sobrevenga-, como posteriormente a los hechos perturbadores de la normalidad económica, para evitar la propagación de sus consecuencias (...)

Así las cosas, el orden económico solo se dará cuando exista una relativa estabilidad en las relaciones de ese tipo, alicientes efectivos y satisfactorios que permitan las posibilidades de expansión y prospectación del crecimiento de estas actividades, la producción actual de bienes y servicios abundante o suficiente para la atención de las necesidades colectivas.

Para el orden social será indispensable que existan suficientes oportunidades de empleo, armonía laboral entre empleadores y asalariados, acuerdo entre las clases, salarios justos y servicios asistenciales y culturales adecuados al bienestar material de los asociados.

Los hechos que alteren estas circunstancias, darán lugar a la anomalía en el orden social o en el económico...

Mediante Decreto 1970 de septiembre 17 de 1974, se estableció por primera vez el estado de emergencia. De acuerdo con el art. 122 fue motivado tanto por ocurrencia de calamidad pública, como por el alza del costo de la vida, desvalorización monetaria, déficit fiscal de caracteres especiales, dificultades en el comercio exterior por caída de precios, mora en el pago de sueldos oficiales, mantenimiento de precios artificiales y subsidios de mercancías que propiciaban su fuga al mercado externo.

La declaratoria se hizo por cuarenta y cinco días y no se convocó al congreso por hallarse sesionando.

Las principales medidas adoptadas se refirieron a restricción del gasto público en organismos descentralizados, impuesto sobre las ventas, renta y complementarios, masa global hereditaria, asignaciones y donaciones, emisión de unos pagarés semestrales para financiar obligaciones a corto plazo, procedimiento tributario, abolición de concesiones de hidrocarburos, subsidio familiar, fomento de nuevas exportaciones y desempleo (...).

Por otra parte, la doctora Lucy Cruz de Quiñones²³, al referirse a las facultades que de manera excepcional podía ejercer el Presidente de la República, para expedir decretos con fuerza de ley, sobre la base del artículo 122 de la Constitución Nacional, esto es, sobre la declaratoria de emergencia económica y social, que hemos venido presentando, en la correspondiente ponencia, en la parte pertinente comentó:

“(...) El uso continuo que venía haciendo el gobierno desde 1949, de las facultades constitucionales sobre estado de sitio para los casos de guerra exterior o conmoción interna, mostraba la necesidad de deslindar el orden público económico del tradicional orden público político. En efecto, el artículo 121 había sido utilizado para sustituir la legislación ordinaria, mediante sus decretos con fuerza de ley, sobre materias laborales, económicas, administrativas. La reforma constitucional de 1968, introdujo en nuestra legislación la llamada “emergencia económica” con las siguientes características:

1. Rige cuando sobrevengan los hechos distintos de los previstos en el artículo 121 que perturben o amenacen perturbar en forma grave o inminente el orden económico o social del país o que constituyan grave calamidad pública.
2. El Presidente, previa consulta al Consejo de Estado, declara el estado de emergencia por periodos que sumados, no excedan de noventa días al año. El acto de declaración es un decreto con la firma de todos los ministros.
3. Los decretos de emergencia tendrán fuerza de ley y deberán destinarse exclusivamente a conjurar la crisis y a impedir la extensión de sus efectos.
4. El gobierno no podrá desmejorar los derechos sociales de los trabajadores consagrados en legislaciones anteriores.

²³ Documento cit. Págs. 400-404.

5. Si no se hallare reunido, el Congreso deberá ser convocado para los diez días siguientes al vencimiento del término señalado por el gobierno para ejercer las facultades del artículo 122. La no convocatoria, faculta al Congreso para reunirse por derecho propio.
6. El Congreso examinará durante treinta días, prorrogables por acuerdo de ambas Cámaras, el informe motivado que le presente el gobierno sobre las causas determinantes de la emergencia y de las medidas adoptadas.
7. En las sesiones posteriores y en cualquier legislatura ordinaria, el Congreso podrá por iniciativa propia, derogar, modificar o adicionar las materias especiales de los aludidos decretos.
8. El Presidente y sus Ministros responderán políticamente ante el Congreso por cualquier abuso que hubiere cometido en ejercicio de las facultades conferidas por el artículo 122.
9. Los decretos serán sometidos a un control automático de constitucionalidad por la Corte Suprema de Justicia.

En materia tributaria, las facultades de emergencia económica, se han utilizados en dos oportunidades:

En 1974, el Decreto 1970 de 1974, que declaró la emergencia señalaba como uno de sus motivos un déficit fiscal de características excepcionales (...)
(...) Invocando las mismas facultades, el gobierno de 1982 decretó la emergencia económica para conjurar con medidas impositivas lo que consideró una crisis económico-fiscal de similares características a las que provocaron la emergencia en 1974. Pero esta vez, el más alto Tribunal de Justicia del país, declaró inexecutable la gran mayoría de los decretos sometidos a su control, argumentando que por vía de emergencia, que es de carácter excepcional y restringido, no pueden hacerse válidamente reformas tributarias de carácter general ordinario y permanente, y por lo mismo “lo que formalmente aquí se juzga no es si el actual decreto 2743 de 1982 modifica otro de la misma naturaleza, para justificar dicha competencia, sino que la atribución impositiva ordinaria que en él se señala, no se aviene a las condiciones excepcionales que la Constitución prevé en el artículo 122 para que el ejecutivo pueda ejercer esa clase de atribución (...).”

En los anteriores términos se deja sentado, en qué circunstancias las entidades del Estado diferentes al Congreso de la República, tenían competencia constitucional para legislar, las cuales se concretaban en cabeza del Presidente de la República, ora porque obrara con facultades pro tempore y precisas, o en virtud de la declaratoria de estado de sitio, o como consecuencia y efecto de la llamada emergencia económica y social, en cuyo caso profería decretos con fuerza de ley o decretos legislativos, los cuales tenían la misma jerarquía de la ley, pudiendo en algunos casos crear o modificar o derogar la ley preexistente y en otros, suspender las normas que de una manera u otra tenían relación con las medidas de excepción tomadas. En todo caso se observa, que en cualquiera de esas situaciones se tenía facultad para legislar en aspectos relacionados con los impuestos o contribuciones.

1.5 NORMAS CONSTITUCIONALES DE CARÁCTER PROCEDIMENTAL

En la Constitución del 86 del siglo antepasado, no se consagró disposición alguna que hiciera referencia a la protección de los derechos o garantía para el ejercicio de los mismos, a través de las normas de carácter procedimental, pues lo único

que se vislumbraba era la protección al debido proceso, pero del proceso penal²⁴ primordialmente, sin que se hubiese plasmado allí mismo, que en el desarrollo del debido proceso no sólo era admisible para los asuntos penales, sino que también lo era para todos los procesos, como los civiles, los laborales, los administrativos, e incluso, para las actuaciones administrativas, como lo consagró el Constituyente del 91²⁵, aspecto que se fue decantando paulatinamente por la jurisprudencia y la doctrina, en el sentido que las reglas del debido proceso lo eran no sólo para ser aplicadas a los procesos penales, sino para todos los procesos judiciales, pues no existía razón valedera para sostener lo contrario, esto es, que las reglas del debido proceso no fueran observadas en otra clase de actuación judicial.

Si bien es cierto, se ha discutido acerca de la violación directa de la Constitución, no debe perderse de vista en todo caso que las reglas en las cuales se encuentran sujetos o supeditados los trámites que en cada caso se deben cumplir, se encuentran establecidas en la ley, y en la medida que esos condicionamientos legales no sean cumplidos por parte de los operadores judiciales o administrativos, en todo caso, se estará frente a la violación del debido proceso.

El tratadista, catedrático y ex Consejero de Estado, doctor Carlos Betancur Jaramillo²⁶, en relación con las nulidades cuando se han violado las reglas de procedimiento, expresa:

“(…) No puede olvidarse que las irregularidades constitutivas de nulidad deben tener cierta entidad o significación, porque en el proceso como en la expedición del acto administrativo, igualmente puede hablarse de formas sustanciales y accesorias para concluir en aquellas que salvaguardan los extremos anotados (derecho de defensa y organización judicial) y en éstas, a otras de significación secundaria que pueden subsanarse mediante los recursos ordinarios. El formalismo exagerado no tiene cabida ya que en el proceso moderno y los procesalistas de hoy miran con desvío la regla aquella que veía nulidades en cualquier violación de la regla legislativa sin distinguir alguno.

La reflexión anterior a la nota que se deja expuesta nos hace concluir que en la actualidad no puede estudiarse el tópico dentro del proceso administrativo como un todo aislado y armónico, porque se quedarían aspectos de capital importancia cuya omisión implicaría el desconocimiento del art. 26 de la Carta.

Esta norma aunque por sí sola no configura una causal genérica de nulidad, no debe echarse de menos porque constituye indudablemente la fundamentación mediata de la institución. La garantía del debido proceso contenida en ella así lo da a entender. Su mediatez es obvia ya que es la ley la que da el contenido a la misma garantía al crear las distintas jurisdicciones y determinar sus competencias sino las formalidades propias de los distintos juicios.

²⁴ El artículo 26 de la Constitución de 1886, establece: “Nadie podrá ser juzgado sino conforme a las leyes preexistentes al acto que se le imputa, ante Tribunal competente y observando la plenitud de las formas propias de cada juicio.

En materia criminal, la ley permisiva o favorable, aun cuando sea posterior, se aplica de preferencia a la restrictiva o desfavorable. (Artículo 26 Constitución 1886).

²⁵ En la Constitución Nacional vigente, en el artículo 29, se reguló: “El debido proceso se aplicará a **toda clase de actuaciones judiciales y administrativas**”.

²⁶ BETANCUR JARAMILLO, Carlos. Derecho procesal Administrativo. Primera Edición. 1981. Biblioteca Jurídica DIKÉ. Talleres gráficos Editorial Bedout S.A. Medellín. Págs. 161-162.

El carácter mediato ha sido aceptado plenamente por el legislador hasta el punto que, por ejemplo, el nuevo código procesal civil no deja ninguna duda al respecto al disponer en su art. 152 que “el proceso es nulo, en todo o en parte SOLAMENTE en los siguientes casos”; (Subraya fuera de texto).

El adverbio destacado corta toda posible discusión y no permite que en el proceso civil pueda alegarse la nulidad constitucional que algunos penalistas han inventado con más ligereza que rigor científico. Otra cosa distinta es que dentro del proceso se alegue la causal genérica pero enuncie ciertos hechos constitutivos que encajen en una cualquiera de las causales específicas. Porque en este caso el problema se reduce a una simple interpretación del memorial petitorio (...).”

1.6 PRINCIPIOS APLICABLES A LOS IMPUESTOS, ANTES DE LA CONSTITUCION POLITICA DEL 91

Precedentemente se había dejado vislumbrado que la Constitución del 86 no tenía regulado ningún tipo de principios aplicables a los impuestos o contribuciones, como atinadamente lo hizo el constituyente del 91²⁷, de los cuales nos ocuparemos a profundidad en el capítulo siguiente, para dejar entonces a salvo que tales principios sólo podían deducirse de las normas pertinentes, o en virtud de los invocados por la doctrina en otros casos.

Por ello, se hará referencia a aquellos principios que normalmente se deducían de la normatividad, como el de legalidad de los impuestos, el de generalidad, la no confiscatoriedad, o el de aplicación de la ley en el tiempo y en el espacio, por considerarlos eran los de mayor incidencia.

1.6.1 Principio de legalidad

Aunque el tema de legalidad de los impuestos o contribuciones fiscales, como se les quiera denominar, no tiene un concepto claro, pues ni en la Constitución o la ley se hace claridad sobre el tema, pues se toman como sinónimos, de todas maneras resulta pertinente afirmar que los impuestos no se pueden establecer sin previa representación, la cual para el caso que nos ocupa originariamente estaba, y aún está, en cabeza del Congreso de la República, conforme lo disponía el artículo 76 numerales 13 y 14. Luego, encontramos las Asambleas Departamentales, según lo señalaba el artículo 191 y, desde luego, los Concejos Municipales, según lo establecía el artículo 197, numeral 2 ibídem, sin perderse de vista que estas últimas corporaciones eran entidades de índole administrativo, y hoy siguen siendo de representación popular. Sin embargo, se precisa que al momento de crear o modificar los impuestos o contribuciones, esto se debía hacer de acuerdo con lo que establecía la Constitución o la ley, o según las facultades

²⁷ El artículo 95 numeral 9 señala: “Contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de los conceptos de justicia y equidad”.

El artículo 363 ibídem, determina: “El sistema tributario se funda en los principios de equidad, eficiencia y progresividad.

Las leyes tributarias no se aplicarán con retroactividad”.

o autorizaciones que se les diera, aspecto que hoy también se sigue manteniendo, no obstante la autonomía que el constituyente del 91 les dio a los entes territoriales, como se verá más adelante.

Implica lo anterior, que no podía existir impuesto o contribución, que no estuviese contenido en la Constitución, o en la ley, o en la ordenanza departamental, o acuerdo municipal, para crearlo o modificarlo, y menos aún, exigir a quien estuviera legalmente obligado a realizar su pago, si no se cumplía con este requisito legal, aún en circunstancias excepcionales, pues tal como se ha dejado plasmado, de todas maneras para establecerlos o modificarlos, se requería justamente de las correspondientes normas que autorizaran a las entidades de representación, que ejercían esta facultad, so pena que las disposiciones que se dictaran sin el cumplimiento de estos requisitos fueran declaradas inexecutable al momento de someterlas al respectivo control constitucional, como sucedió en algunos eventos.

Con fines eminentemente pedagógicos, se considera oportuno precisar el concepto de tributo, pues en muchas oportunidades lo confundimos con el de impuesto o contribución, discusión que hoy está superada pues los tributos de acuerdo con la clasificación que se les dé son considerados genéricamente como recursos públicos que el Estado logra tener de diversas fuentes para atender sus gastos.

En el estudio presentado por los doctores Arango Mejía y Plazas Vega²⁸, en relación con el tema de los tributos sostienen:

“(…) Podríamos decir que los principales recursos públicos se obtienen de las rentas patrimoniales, de los servicios, impuestos, tasas, contribuciones especiales, parafiscalidad, empréstitos y operaciones de tesorería (…)”.

Lo cual implica, que los impuestos y las contribuciones entre otras, hacen parte de los tributos como fuente primordial para el financiamiento de los gastos del estado.

El impuesto cuya definición traemos²⁹, se tiene como:

“(…) Es un ingreso obtenido en proporción a la capacidad contributiva de todos los que se hallan sometidos a la soberanía fiscal del Estado y dirigido a cubrir el coste de los servicios públicos, cuyo consumo es indivisible. (...) Giannini define el impuesto como prestación pecuniaria que un ente público tiene derecho a exigir en virtud de su potestad de imperio, originaria o derivada, en los casos, en la medida y según los modos establecidos en la Ley, con el fin de conseguir un ingreso (…)”.

²⁸ ARANGO MEJIA, Álvaro y PLAZAS VEGA, Mauricio Alfredo. Derecho Tributario. Segunda Edición Actualizada. Editorial Nomos S. A. Santa Fe de Bogotá D. C. 1998. pág. 131-132.

²⁹ En Diccionario Jurídico Espasa Lex. Editorial Espasa Calpe, S.A. Madrid, 1998. pág. 498.

1.6.2 Principio de generalidad

Resulta evidente que el principio de generalidad de los impuestos está relacionado con el carácter obligatorio que tienen los asociados o contribuyentes de un Estado a contribuir, atendiendo los supuestos que para el efecto establezca la ley como fuente de legalidad.

Encontramos que este principio tiene una connotación bien importante y como lo refiere el Lic. Germán Escobar Ramírez³⁰, los antecedentes datan:

“(…) El principio de generalidad tiene su antecedente histórico el artículo 13 de la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano de Francia de 1789 que prescribe: “para el mantenimiento de la fuerza pública y para los gastos de la administración, es indispensable una contribución común; ésta debe ser repartida por igual entre todos los ciudadanos en razón de sus posibilidades”.

Antes de la promulgación de esa Declaración, los tributos se imponían a los vencidos, o bien se exigía a determinadas clases; pero la revolución Francesa puso fin a esas prácticas arbitrarias y desde entonces, se exige que la obligación de pagar impuestos corresponde a todos (…)

En el ordenamiento constitucional del 86 no existía disposición alguna que hiciera referencia al principio de generalidad de los tributos, como sí ocurre hoy en la Constitución de 1991³¹, pero consideramos, que no obstante se carecía de normas o disposiciones específicas, de acuerdo a lo que señalaba el artículo 10³², relacionado con los deberes de los nacionales y extranjeros en Colombia, de someterse a la Constitución y a las leyes, de manera genérica se estaría estableciendo el principio que nos ocupa, en el entendido además, que el desarrollo impositivo y su carácter de obligatoriedad estaba determinado en la ley³³, involucrando a todos aquellos contribuyentes que de manera general realizaran los presupuestos previstos en las correspondientes disposiciones como generadores del tributo. Nada más general que este tipo de normas, para sostener y deducir la existencia del principio de generalidad que nos ocupa.

1.6.3 Principio de no confiscatoriedad

³⁰ En página de internet: www.juridicasunam.mx. Artículo denominado El Mandato Constitucional de las Contribuciones. Publicado en la revista de la E.L. de D., de Puebla. No. 2. Tomado el 18 de febrero de 2010.

³¹ El artículo 95 Numeral 9, de la Constitución Política, establece: “Contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de los conceptos de justicia y equidad”. Esta disposición está comprendida dentro del capítulo relacionado con los deberes y obligaciones y específicamente dentro de los deberes de las personas y del ciudadano.

³² El artículo 10º de la Constitución del 86, determinaba: “Es deber de todos los nacionales y extranjeros en Colombia, vivir sometidos a la Constitución y a las leyes, y respetar y obedecer a las autoridades”. (Artículo 10 Constitución de 1886).

³³ El artículo 1º del Estatuto Tributario Nacional establece: “Origen de la obligación sustancial. La obligación tributaria sustancial se origina al realizarse el presupuesto o los presupuestos previsto en la ley como generadores del impuesto y ella tiene por objeto el pago del tributo”.

En la Constitución del 86, de manera expresa, se estableció que no se podía imponer pena de confiscación³⁴, la cual consistía en una sanción que las autoridades judiciales pertinentes imponían sobre la privación de los bienes de los implicados, pasando éstos a formar parte del patrimonio del Estado.

En Colombia, si bien es cierto que existía la prohibición de confiscar bienes como consecuencia y efecto de las sanciones que el Estado imponía, (recuérdese que estamos desarrollando los postulados de la Constitución del 86), en un momento dado se llegó y se ha llegado a pensar, que al tener una multiplicidad de impuestos o cargas tributarias que pesaban y que recaían sobre los contribuyentes, las cuales desbordaban o desbordan la capacidad contributiva de los mismos, por ello se llegó a pensar en un momento dado que esa excesiva carga tributaria rompía con los principios de justicia e igualdad, y además que las autoridades fiscales pudieron actuar con desconocimiento del principio de no confiscatoriedad que nos ocupa.

En ese entendido de nada serviría que, por un lado, la Constitución garantizara la propiedad privada, su uso y su disposición³⁵, mientras que por otro, y de manera indirecta, frente a las cargas tributarias impuestas a los contribuyentes y que por la acción de las autoridades fiscales, se llegase a desconocer el efectivo derecho, realizando actuaciones desbordadas y con un tinte eminentemente confiscatorio, los cuales conllevarían a que la propiedad o parte de ella, se llegare ver afectada por decisiones de esta naturaleza.

Frente al principio de no confiscatoriedad, debemos entender entonces, que está prohibido constitucionalmente que quien ejerza la facultad impositiva bajo ningún pretexto podrá dictar norma alguna que así lo contenga, pues los límites los encontramos en la propia Constitución Nacional. Este principio tiene además relación, se insiste, con los principios de justicia o de igualdad, y con el de capacidad contributiva de los contribuyentes, pues nadie está obligado a pagar más impuestos o contribuciones de aquellos con las cuales se deba contribuir a las cargas públicas y desde luego, sería al propio Estado a quien le correspondería entrar a garantizar todos estos derechos que son inherentes al principio de no confiscatoriedad, y proteger la propiedad privada; con ello, se evitaría y se estaría previendo que en un momento determinado, en virtud de las diversas cargas impositivas que se determinen, se ponga en peligro el patrimonio de las personas, bien sean naturales o jurídicas.

En relación con este tema, la doctora Carmen del Pilar Robles Moreno profesora de derecho tributario de la Universidad Católica del Perú, al analizar al analizar las

³⁴ El artículo 34 de la Constitución Política, señalaba: “No se podrá imponer pena de confiscación”. (Artículo 34 Constitución 1886).

³⁵ El artículo 30 de la Constitución del 86, establecía: “Se garantiza la propiedad privada y los derechos adquiridos con justo título, con arreglo de las leyes civiles, por persona naturales o jurídicas, los cuales no pueden ser desconocidos ni vulnerados por leyes posteriores...”.

recomendaciones dadas por la Comisión de estudios de las bases de la Constitución del Perú, señaló³⁶:

“(…) la potestad tributaria, para ser legítima tiene que ser ejercida respetando los derechos fundamentales de las personas, lo cual se garantiza mediante la incorporación de principios de observancia obligatoria, y sugiere que los principios sean I) Legalidad, II) Igualdad, III) generalidad y, IV) **No Confiscatoriedad**.

(…) Asimismo, señala que significa cada uno de estos principios, o límites, y al referirse al de No Confiscatoriedad precisa que “El tributo no puede alcanzar un nivel que absorba una parte sustantiva de las rentas, ingresos, o patrimonio de los contribuyentes”. Por primera vez, encontramos en un texto de esta naturaleza una definición de este principio. Obviamente como podemos observar se está defendiendo el derecho a la propiedad de los contribuyentes...

Cuando afirmamos que el principio de no confiscatoriedad se sustenta en el derecho a la propiedad, queremos indicar que con este principio consagrado en el artículo 74 de la Constitución, se trata o intenta asegurar la inviolabilidad de la propiedad privada garantizada por el Estado en los artículos 2, inciso 16, y 70 de la constitución. Así, el artículo 2 numeral 16 indican “toda persona tiene derecho: (...) 16) A la propiedad y a la herencia (...); por su parte el artículo 70 indica que “El derecho de propiedad es inviolable. El Estado lo garantiza. Se ejerce en armonía con el bien común y dentro de los límites de la ley. A nadie puede privarse de su propiedad, sino exclusivamente por causa de seguridad nacional o de necesidad pública, declarada por ley...”. Para concluir, el principio de no confiscatoriedad pretende que mediante la tributación no se hagan ilusorias las garantías constitucionales de la propiedad, de su libre uso y disposición, en tal sentido, la tributación por vía indirecta no puede hacer incierta la garantía constitucional referida anteriormente “los tributos no pueden ser confiscatorios”, entonces, podemos afirmar que los tributos confiscatorios son inconstitucionales en cuanto violan la garantía del derecho de propiedad, consagrado en la constitución (...).”

1.6.4 Principio de aplicación de las normas tributarias

Cuando planteamos el principio de aplicación de las normas tributarias, debemos entender que las mismas ya han surtido su trámite legal ante el Congreso de la República, que ya han sido sancionadas por el señor Presidente de la República y que ya han sido publicadas conforme a las reglas existentes; luego, el asunto estará direccionado a establecer el efecto que se deriva de su aplicación, especialmente frente a aquellas disposiciones que regulaban el tema de los impuestos, fueran éstos de periodo o no.

Una de las grandes batallas que se libró desde tiempo inmemorable, para conseguir su cambio en la Constitución del 91, obedecía a que no se tenían unas reglas claras en relación con las normas que regulaban los impuestos, pues existía la grave dificultad especialmente frente a las normas que contenían impuestos de periodo, que bien el Congreso o el Presidente de la República, en uso de facultades precisas y pro tempore³⁷ expedían en cualquier momento reformas tributarias, las cuales tenían como efecto adicional las de cambiar todas

³⁶En página de internet: www.blogspot.com. Tributo & Dogma. Portal de Derecho Tributario. Tomado el 15 de abril de 2010.

³⁷ Artículo 76, Numeral 12, Constitución del 86, cit.

las reglas de juego que se venían aplicando, pues esto alteraba como era lógico toda la anualidad realizada por los contribuyentes en el mismo año en que se expedía la ley correspondiente, especialmente, se insiste, frente a los impuestos de periodo, las que normalmente empezaban a regir finalizando el respectivo año fiscal de la creación o modificación de los impuestos o contribuciones pertinentes.

Pero para entender un poco más la problemática planteada, consideramos pertinente que debemos profundizar explicando el asunto, porque a primer golpe de vista se pudiera pensar que se trataba simple y llanamente de aplicar la ley una vez se hubiesen cumplido con los requisitos y formalidades pertinentes, cuyo efecto legal por regla general conduce a que su aplicación tiene efectos hacia el futuro y que en modo alguno la nueva ley se pudiera aplicar de manera retroactiva.

Bien es sabido que la ley tributaria es de carácter general, abstracta e impersonal³⁸, como la gran mayoría de disposiciones. De todas maneras, por su contenido, se trata de normas de carácter especial, y esa especialidad hace que en su aplicación no se sigan los derroteros generales, pues si ello fuera así, nos limitaríamos a decir que expedida una ley tributaria, su aplicación seguiría las reglas generales y esto sería suficiente para predicar que lo que sucediera con los hechos imponibles, las bases gravables realizadas por los contribuyentes en un periodo determinado o vigencia fiscal determinada, se aplicaría a partir de su publicación, sin medir ningún otro tipo de consecuencia.

Pero lo que ocurre en estos casos y en particular con las normas que regulan impuestos de periodo, es que una vez entre en vigencia la respectiva ley los hechos económicos ocurridos durante una vigencia, por ejemplo, para el caso que nos ocupa, un año, no bastaría afirmar que su aplicación sería a partir de ese momento, sin detenernos a analizar qué sucedería con todo lo ocurrido durante el periodo o vigencia fiscal respectiva, toda vez que el efecto derivado de la ley repercute en toda la anualidad, y no sólo para los meses en que estuvo vigente la anterior ley, lo cual traía consigo que al entrar en vigencia la nueva ley cambiaban todas las reglas a las que estaba supeditado el periodo anualizado y esto le causaba serios inconvenientes a los contribuyentes, pues faltando unos pocos días para terminar el período anual, tenía que ajustarlo atendiendo los nuevos ordenamientos o modificaciones realizadas.

Esto creaba inestabilidad frente a todas las operaciones que debían realizar los contribuyentes, y fue la base para que a los integrantes de la Asamblea Nacional Constituyente del 91 propusieran algunos cambios en este sentido, como aquel que se refiere a que las leyes que regularan impuestos de periodo fueran aplicables a partir de la vigencia fiscal siguiente; así quedó establecido en el

³⁸ El artículo 4º del Código Civil, define la ley: "Ley es una declaración de la voluntad soberana manifestada en la forma prevenida en la Constitución nacional. El carácter general de la ley es mandar, prohibir permitir o castigar".

artículo 338 de la nueva Constitución³⁹, quedando zanjado el problema de una vez por todas, dejando a salvo que para este tipo de leyes su aplicación es diferente a las normas generales, que por regla, se insiste, es hacia el futuro y no de manera retroactiva.

Con todo, rescatamos lo que establecía en el artículo 204 constitucional⁴⁰, en cuanto a que la ley debía señalar la fecha en que comenzaría a cobrarse las contribuciones indirectas o el impuesto frente a esta clase de contribuciones, como único antecedente que señalaba las pautas al legislador en el sentido que debía indicar en qué momento la ley comenzaría a aplicarse, con el fin de poder cobrar este tipo de contribuciones, aspecto que no aplicaría, desde luego, para los llamados impuestos directos.

Atendiendo las consideraciones planteadas, se observa sin mayor dificultad que la normativa de orden constitucional que regulaba el tema de los impuestos no era muy abundante, y que el poder impositivo en condiciones normales no era ejercido plenamente por el Congreso de la República. En este evento se observa como el Presidente de la República era quien ejercía con mayor preponderancia esta función, en desarrollo de facultades precisas y pro tempore que le eran conferidas, lo cual traía consigo que en cualquier momento fueran expedidas normas de esta naturaleza, las cuales eran aplicadas a partir de su publicación, lo cual implicaba que se presentaran inconvenientes frente a los contribuyentes que debían cumplir sus obligaciones derivadas de los llamados impuestos de periodo, como el de renta. En cuanto a los principios no estaban regulados, debían deducirse de las propias normas y frente a las normas de procedimiento, la única disposición que existía era el artículo 26, que regulaba el debido proceso, pero en materia penal.

³⁹ El inciso último del artículo 338 de la nueva Constitución establece: “Las leyes, ordenanzas o acuerdos que regulen contribuciones en las que la base sea el resultado de hechos ocurridos durante un periodo determinado, no pueden aplicarse sino a partir del periodo que comience después de iniciar la vigencia de la respectiva ley, ordenanza o acuerdo”

⁴⁰ El artículo 204 de la Constitución del 86, Modificado por el artículo 64 del Acto Legislativo número 1 de 1968, señalaba: “La ley que establezca una contribución indirecta o aumento de impuestos de esta clase, determinará la fecha en que comenzará a cobrarse”.

CAPÍTULO 2. NORMAS Y PRINCIPIOS APLICABLES AL SISTEMA TRIBUTARIO, SEGÚN LA CONSTITUCIÓN DE 1991.

Uno de los aspectos que hay que destacar en la Constitución de 1991, es que existió por parte de la Asamblea Nacional Constituyente un marcado interés en establecer reglas importantes en lo referente a las normas y principios que regularían los tributos, aspecto que se vislumbra en las disposiciones que regulan la materia. Con tales disposiciones, se trata de mejorar las pocas normas que existían para aquel entonces, las cuales eran precarias en cuanto a su contenido y alcance.

Tal como se adujo en el capítulo precedente, se partía de la base de que quien tenía el poder impositivo (Congreso de la República)⁴¹ no lo ejercía plenamente, pues de manera generalizada y continúa era el Presidente de la República quien realizaba esta función legislativa, mediante la utilización de las denominadas facultades precisas y pro tempore⁴².

Este aspecto conllevó a que se volviera costumbre, que faltando pocos días para terminarse el periodo fiscal correspondiente o periodos fiscales respectivos, bien fueran anualizados o bimensuales, etc., se cambiaban las reglas impositivas a los contribuyentes al expedirse las famosas reformas tributarias, mediante decretos con fuerza de ley, pues era en las normas de carácter legal, donde se establecía a partir de qué momento empezaban a tener vigencia, sin importar si se trataba de un impuesto de periodo o de otra naturaleza.

Recordemos especialmente cuando se abordó lo referente a la aplicación del principio de irretroactividad de las normas, que prácticamente no existía, aspectos éstos que conllevaban necesariamente a crear inestabilidad jurídica en los contribuyentes, no sólo en el contexto mismo de las obligaciones fiscales establecidas, sino además, en la forma como debían cumplirlas, contenidas en las normas de carácter procedimental.

Se observa igualmente, que en el proceso de transformación del Estado, el Constituyente del 91 introdujo algunos cambios en relación con la estructura del Estado que imperaba desde la Constitución de 1886⁴³, pues la conformación del que existía, esto es, una nación establecida como república unitaria, centralista, con primacía del Estado de Derecho, pasó a ser un “Estado social de derecho, organizado en forma de república unitaria, descentralizada, con autonomía de sus entes territoriales”, entre otras características, fundada en la “solidaridad de las

⁴¹El artículo 76, numerales 13 y 14. Norma cit., fijaba esta competencia.

⁴² Artículo 76, numeral 12. Norma cit., determinaba esta facultad.

⁴³ El artículo 1º de la Constitución del 86, establecía: “La Nación Colombiana se reconstruye en forma de República unitaria”. (Artículo 1º. Constitución 1886).

personas que la integran y en la prevalencia del interés general”⁴⁴, características que de alguna manera influyen en el esquema impositivo y desde luego, en el cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de los contribuyentes o administrados.

Luego, resulta explicable en este caso el por qué el tema Constitucional de orden impositivo desde sus orígenes tiene una relación directa con el procedimiento tributario, pues pensemos nada más que se expide una reforma tributaria, en este caso lo primero que se entra a analizar como contribuyente es de qué manera me impacta la nueva ley, si se trata de modificar o crear nuevos impuestos bien sean de renta, IVA, o timbre, en fin, como aspecto sustancial que es. Entonces, ¿qué se debe hacer en estos casos? con el fin de cumplir con las obligaciones tributarias determinadas, se debe poner en movimiento las normas procedimentales que son las que fijan las reglas pertinentes para su cumplimiento, en la relación Estado-administrado o contribuyente.

Entonces, se observa que en las actuaciones administrativas contenidas en la ley, se fijan las reglas establecidas en su doble connotación contribuyente y entidad encargada de verificar que se cumplan los diversos supuestos determinados, todo lo cual debe hacerse dentro de la garantía constitucional del debido proceso. En ese orden de ideas, se encuentra cómo en este capítulo, y en relación con las nuevas disposiciones creadas por el Constituyente del 91, se desarrollará el estudio, y a ellas nos atenderemos en todo caso, resaltando la importancia del procedimiento, pues si se dejara el asunto en el tema sustancial, sería inane pensar la forma como se entraría a verificar su estricto cumplimiento, si no fuera por las normas se repite, de carácter procedimental a través de las diferentes actuaciones que en este caso puede adelantar la DIAN como entidad competente para desempeñar esta función.

2.1 NORMAS CONSTITUCIONALES APLICABLES A LOS IMPUESTOS.

2.1.1 Artículo 15, inciso final. Derecho a la intimidad.

Artículo 15, Inciso final⁴⁵. Esta norma originariamente se relaciona con el derecho fundamental a la intimidad de las personas, el de su familia, el buen nombre y el compromiso que el Estado debe respetarlo y hacerlos respetar, en el aparte que

⁴⁴ El artículo 1º de la Constitución de 1991, determina: “Colombia es un Estado social de derecho organizado en forma de República unitaria, descentralizada, con autonomía de sus entidades territoriales, democrática, participativa y pluralista, fundada en el respeto de la dignidad humana, en el trabajo y la solidaridad de las personas que la integran y en la prevalencia del interés general”.

⁴⁵ El artículo 15, Inciso último de la C. P., establece: “Para efectos tributarios o judiciales y para los casos de inspección, vigilancia e intervención del Estado podrá exigirse la presentación de libros de contabilidad y demás documentos privados, en los términos que señale la ley”.

se cita, establece igualmente que “Para efectos tributarios o judiciales y para los casos de inspección, vigilancia e intervención del Estado, podrá exigirse la presentación de libros de contabilidad y demás documentos privados, en los términos que señale la ley”, lo cual implica, que frente a los documentos que aún siendo privados no estarían protegidos cuando se trate de establecer o determinar algún impuesto, desde luego, siguiendo las reglas que la ley establezca para estos menesteres.

2.1.2 Artículo 150 numerales 10, 11 y 12. Competencia para establecer contribuciones. Límites al poder impositivo.

El artículo 150⁴⁶, establece la competencia al Congreso para hacer las leyes. En el numeral 11 señala dentro de las diversas facultades que tiene la de “establecer las rentas nacionales y fijar los gastos de la administración”.

Por otra parte, en el numeral 12⁴⁷, ibídem, se indica “Establecer contribuciones fiscales y, excepcionalmente, contribuciones parafiscales en los casos y bajo las condiciones que establezca la ley”.

Resulta pertinente mencionar que en la Constitución de 1991, el único competente para “establecer contribuciones fiscales” o impuestos -como se quiera denominar- es el Congreso de la República, no siendo posible delegar esta facultad al presidente de la república, como ocurría antes que se despojaba de su competencia haciendo uso de facultades pro tempore, precisas y extraordinarias, tema del cual nos ocupamos precedentemente, pero que resulta de un marcado interés al analizar la siguiente disposición.

En el Numeral 10, del artículo 150⁴⁸ mencionado, se establece que se puede “(...) revestir, hasta por seis meses, al presidente de la república de precisas facultades extraordinarias, para expedir con fuerza de ley cuando la necesidad lo exija o la conveniencia pública lo aconseje (...)”. Pero en el inciso final de este numeral se indica “Estas facultades no se podrán conferir para expedir códigos, leyes

⁴⁶ El inciso primero del artículo 150 determina: “Corresponde al Congreso hacer las leyes”.

El numeral 12, de la citada norma, dentro de las funciones del Congreso, indica: “Establecer las contribuciones fiscales y, excepcionalmente, contribuciones parafiscales en los casos y bajo las condiciones que establezca la ley”.

⁴⁷ Se debe entender desde luego, que se trata del numeral 12, del artículo 150 de la Constitución del 91.

⁴⁸ El artículo 150, numeral 10, inciso primero de la Constitución, dentro de las funciones del Congreso, reza: “Revestir, hasta por seis meses, al Presidente de la República de facultades extraordinarias, para expedir normas con fuerza de ley cuando la necesidad lo exija o la conveniencia pública lo aconseje. Tales facultades deberán ser solicitadas expresamente por el Gobierno y su aprobación requerirá la mayoría absoluta de los miembros de una y otra cámara.

En el inciso final de este numeral se determina: “Estas facultades no se podrán conferir para expedir códigos, leyes estatutarias, orgánicas, ni las previstas en el numeral 20 del presente artículo, **ni para decretar impuestos**”. Resaltado fuera del texto.

estatutarias, orgánicas, ni las previstas en el numeral 19 del presente artículo, **ni para decretar impuestos**". Lo resaltado fuera de texto.

Esta precisión resulta válida realizarla, toda vez que, como se analizará más adelante, dentro de la nueva estructura del Estado, en particular con las competencias que tienen los entes territoriales y visto desde la autonomía que la Constitución Política les confirió, se tiene el convencimiento que tanto las asambleas departamentales como los concejos distritales o municipales tienen facultad para establecer tributos de manera autónoma, aspecto que resultaría válido si sólo se analiza la norma que la contiene y no todas las disposiciones que regulan la materia, pues al desarrollar el tema de una manera sistemática, se llega a conclusiones muy diferentes. Volviendo al tema planteado, sólo el Congreso tiene esta atribución y no la puede delegar por prohibición expresa emanada de la Constitución Política, como acaba de verse y que ninguna otra autoridad del Estado puede ejercerla, salvo las excepciones que trae el propio ordenamiento constitucional, de cuyo aspecto nos ocuparemos más adelante.

2.1.3 Artículo 154. Origen de las leyes.

El artículo 154⁴⁹ regula lo referente al origen de las leyes, lo cual puede ocurrir en cualquiera de las cámaras a iniciativa de sus respectivos miembros del gobierno nacional, de las altas cortes, el Consejo Nacional Electoral, el procurador general de la Nación, el contralor general de la república, etc., pero frente a los impuestos señala el inciso último de la norma en cita, que "(...) Los proyectos de ley relativos a los tributos iniciarán su trámite en la Cámara de Representantes (...)".

2.1.4 Artículo 189. Facultades reglamentarias.

En el artículo 189⁵⁰, se establecen las facultades que puede ejercer el presidente de la república, como jefe del Estado, jefe del gobierno y suprema autoridad administrativa, dentro de las cuales destacamos las previstas en los numerales 11 y 25. Las primeras están relacionadas con la potestad que tiene el poder ejecutivo de reglamentar la ley, mediante la expedición de los decretos, resoluciones y órdenes necesarios para la cumplida ejecución de las leyes.

⁴⁹ De la Constitución de 1991.

⁵⁰ Artículo 189 Constitución del 91. Establece: "Corresponde al Presidente de la República, como Jefe de Estado, Jefe del Gobierno y Suprema Autoridad Administrativa...

Numeral 11 "Ejercer la potestad reglamentaria, mediante la expedición de los decretos, resoluciones y órdenes necesarios para la cumplida ejecución de las leyes"

En el numeral 25, de la misma norma, se indica: " Organizar el crédito público, reconocer la deuda nacional y arreglar su servicio; modificar los aranceles, las tarifas y demás disposiciones concernientes al régimen de aduanas; regular el comercio exterior; y ejercer la intervención en las actividades financiera, bursátil, aseguradora y cualquier otra relacionada con el manejo, aprovechamiento e inversión de los recursos provenientes del ahorro de terceros de acuerdo con la ley"

En la facultad reglamentaria que tiene el jefe del Estado, es autónomo en tomar las medidas que considere pertinentes, pues es amplia su participación al expedir normas de esta naturaleza que se traducen en decretos o resoluciones de carácter general, que en el contexto jurídico son denominados como actos administrativos de carácter general, los cuales son de obligatorio cumplimiento, no sólo por los administrados o contribuyentes, sino por las autoridades que resulten involucradas dentro de sus preceptos, no sin antes advertir, que por más fuerza vinculante o de obligatoriedad que tengan, éstos no pueden exceder la ley, lo cual implica que cualquier tipo de exceso o extralimitación que se haga en ejercicio de esta competencia, los actos administrativos así expedidos pueden ser demandados a través de la llamada acción de nulidad⁵¹, ante la jurisdicción contencioso administrativa, con el fin de juzgar su ilegalidad o inconstitucionalidad.

En cuanto a las atribuciones que se derivan del numeral 25 de la norma objeto de estudio, se infiere que como suprema autoridad administrativa el Jefe del Estado puede "(...) modificar los aranceles, tarifas y demás disposiciones concernientes al régimen de aduanas", así como regular el comercio exterior, entre otras funciones. De todas maneras se reitera que las normas que en esta condición dicte el jefe del Estado son típicos actos administrativos de carácter general, cuyo límite para su expedición se encontrará siempre en la Constitución Política y en la ley.

2.1.5 Artículo 338. Legalidad de los impuestos.

El artículo 338⁵², es considerado como la norma fuente de legalidad de los impuestos. En Nuestro sentir, se trata de una de las disposiciones de mayor

⁵¹ El Artículo 84 del Código Contencioso Administrativo, subrogado por el artículo 14 del Decreto 2304 de 1989, indica: "(...) Toda persona podrá solicitar por sí o por medio de representante, que se declare la nulidad de los actos administrativos.

Procederá no sólo cuando los actos administrativos infrinjan las normas en que deberían fundarse, sino también cuando hayan sido expedidos por funcionarios u organismos incompetentes, o en forma irregular, o con desconocimiento del derecho de audiencias y defensa, o mediante falsa motivación, o con desviación de las atribuciones propias del funcionario o corporación que los profirió (...)"

⁵² El artículo 338 de la Constitución de 1991 señala: "En tiempo de paz, solamente el congreso, las asambleas departamentales y los concejos distritales y municipales podrán imponer contribuciones fiscales y parafiscales. **La ley, las ordenanzas y los acuerdos deben fijar, directamente los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables y las tarifas de los impuestos.**

La ley, las ordenanzas y los acuerdos pueden permitir que las autoridades fijen la tarifa de las tasas y contribuciones que cobren a los contribuyentes, como recuperación de los costos de los servicios que les presten o participación en los beneficios que les proporcionen; pero el sistema y el método para definir tales costos y beneficios, y la forma de hacer su reparto, deben ser fijados por la ley, las ordenanzas o los acuerdos.

Las leyes, ordenanzas o acuerdos que regulen contribuciones en las que la base sea el resultado de los hechos ocurridos durante un periodo determinado, **no pueden aplicarse sino a partir del período que comience después de iniciar la vigencia de la respectiva ley, ordenanza o acuerdo**". Lo subrayado fuera de texto.

relevancia que acogió la Asamblea Nacional Constituyente, pues resulta claro que quien ejerce el poder impositivo en nuestro medio es el Estado, a través del Congreso, las asambleas departamentales y concejos distritales y municipales. Se indica además, claramente, que la ley, las ordenanzas y los acuerdos deben fijar directamente los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables y las tarifas de los impuestos, esto es, los denominados elementos de la obligación tributaria. Se dispone, igualmente, en qué circunstancias se puede delegar a las autoridades para que fijen la tarifa de las tasas y contribuciones que puedan cobrar a los contribuyentes, como recuperación de los costos de los servicios que les presten o participación en los beneficios que les proporcionen y la forma de hacer su reparto, los cuales deben ser fijados por la ley, las ordenanza o los acuerdos.

Dentro de los aspectos analizados en el capítulo anterior, se repite, que el sistema tributario imperante no daba ninguna seguridad jurídica porque en cualquier momento se sacaba una reforma tributaria, la cual empezaba a regir dentro de la misma vigencia en la cual era expedida; con miras a dejar precisado este aspecto, se establece ahora constitucionalmente que en los llamados impuestos de período, las leyes, ordenanzas o acuerdos, no pueden aplicarse sino a partir del periodo que empieza después de iniciar la vigencia de la respectiva norma que lo crea.

A grandes rasgos se observa la importancia de esta norma, pues no cabe duda que regula diversos aspectos, los cuales por ningún motivo se pueden pasar sin que se haga algún comentario así sea de manera generalizada.

En efecto, resulta indiscutible como lo enseña el artículo 338 en comento, que en tiempo de paz, solamente el Congreso, las asambleas departamentales, los concejos distritales y municipales podrán imponer contribuciones fiscales y parafiscales. Aunque como se ha sostenido que lamentablemente la normativa expedida en este sentido no fue muy afortunada al tratar el tema de los impuestos, por adolecer de técnica en cuanto a su definición, toda vez, que indistintamente se hace referencia a las denominadas contribuciones fiscales, o a los impuestos, o tributos, pues de todas maneras se ha interpretado finalmente que cualquiera de estas modalidades que se tome apuntarán siempre de manera general a considerarlos como impuestos.

En sana lógica es comprensible hacer precisión sobre este particular, sobre la base de considerar que si bien es cierto que no existe una definición legal de los impuestos para diferenciarla de las contribuciones y tasas, resulta oportuno hacer esta distinción, en el entendido que los impuestos son una clase de tributo que pagan los obligados o contribuyentes, sin esperar ningún tipo de retribución por parte del Estado. Que en las contribuciones se establece por regla, que son aquellos pagos cuya obligación tienen como hecho generador, los beneficios derivados de la realización de obras públicas o de actividades estatales, es decir, que quienes están obligados a pagarlas tienen algún tipo de beneficio y que las tasas corresponden a aquel precio que se paga como consecuencia de utilización

de un servicio de manera deliberada, esto es, que en la utilización del servicio hay libertad para tomarlo y esto conlleva a su respectivo pago.

Con miras a conjurar la grave situación de inestabilidad jurídica en lo que tiene que ver con el principio de vigencia y aplicación de las normas de carácter tributario, el constituyente del 91 se ocupó en buena parte de este aspecto, en el sentido de fijar reglas claras, no sólo en lo que tenía que ver con los impuestos denominados de periodo, sino para los demás impuestos.

Es así como dispuso en el aparte final de la norma que se analiza, que “Las leyes, ordenanzas y acuerdos que regulen contribuciones en las que la base sea el resultado de hechos ocurridos durante un periodo determinado, no pueden aplicarse sino a partir del periodo que comience después de iniciar la vigencia de la respectiva ley, ordenanza o acuerdo”.

En buena hora se produjeron disposiciones como éstas, porque como se adujo precedentemente en el anterior capítulo, la expedición de normas tributarias con facultades extraordinarias y pro tempore causaron inmensa desestabilidad jurídica, luego, a partir de la entrada en vigencia de la Constitución del 91, las leyes que regulan impuestos de periodo, o en las cuales la base sea el resultado de hechos económicos ocurridos durante un periodo determinado, así fueran expedidas dentro del año fiscal que estuviera en curso, sólo a partir de la vigencia fiscal siguiente o periodo siguiente pueden aplicarse.

Necesariamente esta norma en buena parte neutralizó los efectos legales de las disposiciones que empezaron a expedirse con las diferentes reformas tributarias hasta la fecha, quitándose la pesadilla de una vez por todas los contribuyentes, en el sentido que estas disposiciones de carácter sustancial no cambiarían los hechos económicos sucedidos o realizados, sino con posterioridad del periodo que comience después de iniciar la vigencia de la ley, ordenanza o acuerdo. Se reitera, que esto sólo aplica para los impuestos de periodo, porque como se verá más adelante, para los impuestos que no son de periodo, existe otra regulación.

Ahora bien, otro de los temas que ha causado mucha discusión está referido al ente competente para crear los impuestos, pues tal como se dejó señalado precedentemente, se concluye que el poder impositivo sólo lo realiza el Estado a través del Congreso de la República. ¿Entonces en qué queda el tema de la autonomía de los entes territoriales, que aunado con lo que determina la norma en comento, que en tiempo de paz las asambleas departamentales y los concejos distritales y municipales también lo pueden hacer, pues incluso existe la creencia la cual en nuestro criterio es equivocada cuando se afirma que el artículo 338 constitucional les da esta facultad o autonomía?.

Si bien es cierto el constituyente del 91 propendió por la autonomía de los entes territoriales, como se deduce no sólo de los principios fundamentales, artículo 1º “Colombia es un Estado social de derecho organizado en forma de República unitaria, descentralizada, con autonomía de sus entidades territoriales(...)”, tal vez

esta facultad se traduce en otro tipo de actividades o funciones de la administración territorial, pero no específicamente para crear impuestos, de acuerdo con los comentarios que se plantearán más adelante, cuando se analicen las facultades que en esta materia tienen los entes territoriales, esto para concluir anticipadamente, según nuestro punto de vista, que sólo es un sofisma y que en realidad el propio constituyente los dejó por fuera, quizás en el entendido que de alguna manera tiene aceptación, que esto sería el caos, si cada departamento a través de su asamblea y cada municipio por intermedio del concejo legislara de manera autónoma e independiente sobre el tema de impuestos o contribuciones, sin tener a quien darle cuenta de esos actos.

2.1.6 Artículo 287. Límites a la facultad impositiva de los entes territoriales.

En el artículo 287, que corresponde a la organización territorial, se empiezan a encontrar los límites que tienen las entidades territoriales, al determinar que gozan de autonomía para la gestión de sus intereses, y dentro de los límites de la Constitución y la ley, no obstante se diga igualmente que dentro de sus derechos pueden “(...) 3. Administrar los recursos y **establecer los tributos necesarios para el cumplimiento de sus funciones**”.

En C-035/09⁵³, la Honorable Corte Constitucional, sobre la autonomía de los entes territoriales adujo:

Refiriéndose de manera particular a la autonomía de las entidades territoriales en materia tributaria, y más concretamente a la potestad que la Constitución les reconoce para la imposición de gravámenes, la jurisprudencia ha hecho ver que aunque de la lectura del artículo 338 superior parecería deducirse una total autonomía impositiva de los departamentos y municipios, sin embargo ello no es así, pues dicha disposición debe interpretarse en íntima relación con el artículo 287-3 de la Carta, conforme al cual tal autonomía impositiva se encuentra subordinada tanto a la Constitución como a la ley. De lo anterior ha concluido la Corte que para efectos de establecer un impuesto municipal se requiere siempre de una ley previa que autorice su creación, y que sólo cuando se ha creado legalmente el impuesto, los municipios adquieren el derecho a administrarlo, manejarlo y utilizarlo. Asimismo, la jurisprudencia ha admitido que los elementos de la obligación tributaria sean determinados por las asambleas departamentales y los concejos distritales y municipales, pero dentro de unos parámetros mínimos que deben ser señalados por el legislador. Estos parámetros mínimos son dos: (I) la autorización del gravamen por el legislador, y (II) la delimitación del hecho gravado con el mismo.

2.1.7 Artículo 300, modificado por el A.L. 010/96. Art. 2º. Facultades de las Asambleas Departamentales.

En el artículo 300, Modificado por el A.L. 010/96.Art. 2º, con el cual se determinan las facultades que tienen las asambleas departamentales por medio de ordenanzas, en el Numeral 4, se indica que pueden “Decretar de conformidad con

⁵³ C-035-09. Enero 27 de 2009. MP: Marco Gerardo Monroy Cabra. Corte Constitucional.

la ley, los tributos y contribuciones necesarios para el cumplimiento de las funciones departamentales”.

Lo cual implica, que la autonomía de estos entes para crear impuestos y contribuciones, va de acuerdo a lo que se establezca en la ley.

2.1.8 Artículo 313. Competencia de los concejos.

Por otra parte, el artículo 313⁵⁴, que se refiere a la competencia que tienen los concejos como corporación administrativa que son, establece en el Numeral 4 que pueden “Votar de conformidad con la Constitución y la ley los tributos y los gastos locales”. Luego, para este sector que conforman los entes territoriales corren con la misma suerte que las asambleas departamentales, en el sentido que no tienen autonomía propia para decretar o crear tributos, quedando supeditados a los parámetros que determine en todo caso el Congreso de la República, como única autoridad facultada para legislar en la materia, pues no debe olvidarse que de todas maneras existen impuestos o contribuciones que son del resorte de los departamentos o de los municipios, en cuyo caso de todas maneras el legislador les indicará los parámetros necesarios para que los entes territoriales los puedan establecer según sus necesidades o prioridades que deban atender.

De la normativa analizada, se desprende como lo enseña especialmente el artículo 338 de la Constitución Política, que las mismas se deben utilizar por parte del organismo estatal competente, en tiempo de paz, lo cual implica que ésta es la regla general, y que el Constituyente del 91 también se ocupó de regular situaciones especiales o de excepción, en cuyo caso atendiendo los elementos fácticos imperantes facultan al Presidente de la República, para que expida leyes con vigencia transitoria capaces de modificar las normas existentes y aún de establecer nuevos tributos.

2.2 FACULTADES FRENTE A LOS ESTADOS DE EXCEPCIÓN.

Con la ley 137 de 1994, “Por medio de la cual se regulan los estados de excepción”, en el artículo 2º, relacionado con el objeto de la misma se lee:

“(…) La presente ley tiene por objeto regular las facultades atribuidas al gobierno durante los

Estados de excepción. Estas facultades sólo podrán ser utilizadas cuando circunstancias extraordinarias hagan imposible el mantenimiento de la normalidad mediante los poderes ordinarios del Estado.

La ley también tiene por objeto establecer los controles al ejercicio de las facultades excepcionales del gobierno así como las garantías para proteger los derechos humanos de conformidad con los tratados internacionales (...).”

⁵⁴ Constitución Política de 1991.

Por otra parte, en el del artículo 47, Capítulo IV, relacionado con el estado de emergencia económica, social y ecológica, se establece:

“Facultades: En virtud de la declaración del estado de emergencia, el gobierno podrá dictar decretos con fuerza de ley, destinados exclusivamente a conjurar la crisis y a impedir la extensión de sus efectos.

Los decretos deberán referirse a materias que tengan relación directa y específica con dicho estado.

PAR.—Durante el estado de emergencia el gobierno podrá establecer nuevos tributos o modificar los existentes. En estos casos las medidas dejarán de regir al término de la siguiente vigencia fiscal, salvo que el Congreso, durante el año siguiente, les otorgue carácter permanente”.

No obstante que el tema está regulado en la propia Constitución, a través de ley estatutaria fueron reglamentados los estados de excepción. Atendiendo la dinámica propuesta lo que se quiere significar es que el gobierno de manera excepcional y autónoma, esto es, por mandato constitucional, está facultado para establecer tributos o modificar los existentes, mediante decretos con fuerza de ley, los cuales tendrán vigencia durante la declaratoria de la emergencia económica, social o ecológica y dejarán de regir al término de la siguiente vigencia fiscal, salvo que el Congreso, durante el siguiente año les otorgue el carácter de permanente.

Estimamos, que como situación excepcional que es, de todas maneras los decretos con fuerza de ley que se expidan, deben obedecer a una clara perturbación o que amenacen perturbar en una forma grave el orden económico, social y ecológico del país. De todas formas, el legislador de excepción, con las normas que expida en nuestro entender, propenderá por respetar los principios constitucionales que regulan la materia, en lo que corresponda, en especial los relacionados con el principio de legalidad, justicia y equidad tributaria.

Justamente en desarrollo del presente trabajo, el Gobierno Nacional nos dio con la sorpresa de utilizar el artículo 215 de la Constitución Política a través del Decreto 4975⁵⁵, declaró lo que denominó como “el estado de emergencia social”, el cual tiene como objeto conjurar diversos problemas del sector salud, tal como se dejó plasmado en los considerados del citado decreto de emergencia, razón por la que

⁵⁵ Con el Decreto 4975, de fecha diciembre 23 de 2009, el **Ministerio de la Protección Social Decreto 4975** 23-12-2009, Por el cual se declara el Estado de Emergencia Social. “**El Presidente de la República de Colombia**, en uso de las facultades que le confiere el artículo 215 de la Constitución Política y en desarrollo de lo previsto en la Ley 137 de 1994, y (...) **Decreta: Artículo 1o.** Con el fin de conjurar la situación de urgencia a la que se hace referencia en la parte motiva del presente decreto e impedir la extensión de sus efectos, declárese el Estado de Emergencia Social en todo el Territorio Nacional, por el término de treinta (30) días, contados a partir de la fecha de esta declaratoria. **Artículo 2o.** El Gobierno Nacional ejercerá las facultades a las cuales se refiere el artículo 215 de la Constitución Política y el artículo 1o del presente decreto por el término de treinta (30) días a partir de esta declaratoria. **Artículo 3o.** De conformidad con el inciso cuarto del artículo 215 de la Constitución Política, convóquese al Honorable Congreso de la República, a partir del veintinueve (29) de enero de 2010. **Artículo 4o.** El presente decreto rige a partir de la fecha de su publicación. **Publíquese y cúmplase.** Firmado por el Presidente de la República y los todos los Ministros”.

procedió a expedir una serie de Decretos Legislativos, con miras a conjurar la emergencia declarada.

Pero nuestro objetivo no es centrarnos en analizar si los motivos que tuvo el gobierno nacional corresponden o no a la realidad social y jurídica plasmada para tomar las medidas de excepción que lo facultan en la Carta Política, pues se advierte que atendiendo el gran impacto que tuvieron las medidas tomadas frente a la comunidad médica y en términos generales en relación con los destinatarios de las respectivas normas, se está a la espera que la Corte Constitucional haga su respectivo pronunciamiento de constitucionalidad frente a los Decretos Legislativos expedidos, dentro de los cuales se encuentran algunos que tienen incidencia de carácter impositiva y algunas modificaciones al Estatuto Tributario Nacional, las cuales empezaron a regir a partir de su publicación, en especial las normas de procedimiento.

En efecto, a través de los Decretos Legislativos 127⁵⁶, con el cual se toman algunas medidas de orden impositivo tales como: que de la tarifa del 48% aplicable a las cervezas y sifones, ocho (8) puntos porcentuales se destinarán a financiar el segundo y tercer nivel de atención en salud; que la tarifa para las cervezas desde el 1 de febrero y hasta el 31 de diciembre de 2010, la tarifa del impuesto sobre las ventas para las cervezas de producción nacional y para las importadas será del 14%; así como que a partir del 1 de febrero de 2010, en los juegos de suerte y azar se aplicará la tarifa general prevista en este Estatuto; asimismo, se dispuso que los ingresos adicionales recaudados durante el año 2010, por efecto del aumento de la tarifa del impuesto sobre las ventas, aplicable a la cerveza y a los juegos de suerte y azar, a que se refiere el presente decreto, se destinarán por la Nación a financiar las prestaciones excepcionales en salud; se establecen nuevas tarifas para el consumo de tabaco, de tal suerte que las tarifas del impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco elaborado a partir del 1° de febrero de 2010 y del 1° de enero de 2011, las tarifas del impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco elaborado, aplicables durante los años 2010 y 2011, son las que allí se determinan; se crean nuevas tarifas del impuesto al consumo de licores, vinos aperitivos y similares. A partir del 1° de febrero de 2010, las tarifas del impuesto al consumo de licores, vinos, aperitivos y similares, por cada unidad de 750 centímetros cúbicos o su equivalente, que allí se establecen, cuyo destino del total recaudado por concepto del impuesto al consumo de licores, vinos, aperitivos y similares, y/o participación, una vez descontado el porcentaje de IVA cedido a que se refiere el parágrafo 2° del artículo 50 de la Ley 788 de 2002, los Departamentos destinarán un (8%) para la unificación de los planes de beneficios del Sistema General de Seguridad Social en Salud, entre otros aspectos.

⁵⁶ Con el Decreto Legislativo No. 127 de 2010, enero 21, "Por el cual se adoptan medidas en materia tributaria" El Presidente de la República de Colombia, en ejercicio de las facultades que le confiere el artículo 215 de Constitución Política, en concordancia con la Ley 137 de 1994 y en desarrollo de lo dispuesto en el Decreto 4975 de diciembre 23 de 2009, y se dictan las normas pertinentes, cuyo comentario quedó expresado.

Asimismo se expidió el Decreto Legislativo No.129⁵⁷ de 2010. A través de dicho decreto, se expiden algunas disposiciones de orden procedimental tributario, entre las cuales destacamos los siguientes temas: que “los aportantes que se encuentren en mora en el pago de cotizaciones y aportes podrán suscribir acuerdos de pago, momento a partir del cual la afiliación no podrá ser suspendida y tales periodos no computarán para la desafiliación, siempre que el aportante esté cumpliendo con las obligaciones adquiridas”; que “en la celebración y cumplimiento de las obligaciones derivadas de contratos de prestación de servicios estará condicionada a la verificación por parte del contratante de la afiliación y pago de los aportes al sistema de protección social; conforme a las disposiciones legales, para lo cual deberá solicitar que se relacione en la factura, o cuenta de cobro, el número o referencia de la planilla de pago de los aportes respectivos”, que en el evento de encontrar inconsistencias “La Unidad Administrativa Especial de Gestión Pensional y Contribuciones Parafiscales de la Protección Social, UGPP, podrá efectuar las gestiones que sean necesarias para comprobar la correcta liquidación de los aportes tanto de asalariados como de trabajadores independientes”. En caso de encontrar inconsistencias, reportará este hecho a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, para lo de su competencia; asimismo, se determina que “Las inconsistencias en la declaración del impuesto de renta y complementarios derivadas de la información a que hace referencia el parágrafo 1° del artículo 50 de la ley 789 de 2003 sobre aportes a la seguridad social será sancionable a título de inexactitud, en los términos del presente Estatuto Tributario”. Se adiciona el artículo 617 del Estatuto Tributario, con esa norma “J. Tratándose de trabajadores independientes o contratistas, se deberá expresar que se han efectuado los aportes a la seguridad social por los ingresos materia de facturación, a menos que, por otros conceptos, esté cotizando por el monto máximo dispuesto por la ley, y se deberá señalar expresamente el número o referencia de la planilla en la cual se realizó el pago. Igualmente, se manifestará si estos aportes sirvieron para la disminución de la base de retención en la fuente en otro cobro o si pueden ser tomados para tal fin por el pagador; esta manifestación se entenderá efectuada bajo la gravedad de juramento”.

Igualmente, se determina que “Como lo señalan los artículos 204 de la ley 100 de 1993 y 18 de la ley 797 de 2003, la cotización a los sistemas generales de pensiones y de seguridad social en salud deberán efectuarse sobre el mismo Ingreso Base de Cotización. Toda persona que esté obligada a cotizar al sistema general de seguridad social y efectúe aportes voluntarios a fondos de pensiones deberá acreditar la afiliación y los pagos obligatorios a los sistemas generales de salud y pensiones”, así como, que “Cuando cualquier director, gerente, revisor fiscal u otro funcionario o empleado de una cooperativa o precooperativa de

⁵⁷ Mediante el Decreto Legislativo No. 129 de 2010, enero 21, “Por medio del cual se adoptan medidas en materia de control a la evasión y elusión de cotizaciones y aportes al sistema de la protección social, y se dictan otras disposiciones” El Presidente de la República de Colombia, en ejercicio de las atribuciones que le otorga el artículo 215 de la Constitución Política, en concordancia con la Ley 137 de 1994 y en desarrollo de lo dispuesto en el Decreto 4975 de 2009 y,... se dictan las normas pertinentes, cuyo comentario quedó señalado.

trabajo asociado promueva la constitución de una entidad de este tipo, con el fin de no efectuar el pago o favorecer la evasión de las cotizaciones y aportes de la protección social, podrá ser objeto de las sanciones por parte de la Superintendencia de la Economía Solidaria a que hace referencia el numeral 6° del artículo 36 de la ley 454 de 1998” y, en fin, se tomaron una serie de medidas con las cuales se propende por el control, verificación y cumplimiento de las obligaciones que se derivan en el campo de la seguridad social, para no hacer referencia puntual de todas ellas.

Precedentemente, se había hecho alusión en el sentido que contra las normas expedidas por el gobierno decretando el “Estado de Emergencia Social”, se habían presentado múltiples demandas por inconstitucionalidad de la declaratoria de emergencia. Justamente terminando este trabajo la Corte Constitucional declaró inexecutable el Decreto Legislativo 4975 de diciembre 23 de 2009⁵⁸, antes transcrito, por considerar la inexistencia de hechos sobrevinientes y la disposición de mecanismos ordinarios para conjurar la actual situación, así como de todos aquellos Decretos Legislativos que se dictaron al amparo de la declaratoria de emergencia social.

Llama poderosamente la atención que a pesar de la declaratoria de inexecutable de las normas, la Corte haya tomado la decisión, si no por la mayoría de sus integrantes, si por cinco de los magistrados que la integran, de diferir los efectos de la “declaratoria de inexecutable” de los Decretos Legislativos que conforman el paquete de normas tributarias, hasta el próximo 16 de diciembre de 2010, con el argumento que dada la gravedad de la situación financiera del sistema de salud se debía mantener su vigencia y aplicación.

Lo que no tiene lógica ni asidero, es que declarada la inexecutable del estado de emergencia social, por cuanto los hechos en que se fundamentaba la declaratoria fueron considerados inexistentes, no hayan tenido el mismo efecto para quitarle vigencia a las normas de índole tributario, pues como es sabido y hasta ahora enseñado, que cuando es declarada inexecutable una norma ésta pierde vigencia en el tiempo y en el espacio y por ende, en modo alguno pudiera pensarse en continuar aplicándose, aún frente a situaciones de alguna magnitud, como ocurrió en el campo que nos ocupa y menos aún, determinar en la misma sentencia que los impuestos que se recauden sean destinados o dirigidos en su totalidad a la red hospitalaria.

⁵⁸ Mediante C-252-10, PM: Jorge Iván Palacio Palacio, la Corte Constitucional declaró inexecutable el Decreto 4975 de 2009, el cual se declara el Estado de Emergencia Social, según comunicado No. 20 de abril 21 de 2010.

2.3 PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES APLICABLES AL SISTEMA TRIBUTARIO.

De manera tangencial se ha hecho alusión a las normas más importantes que regulan el tema impositivo en Colombia, las cuales comprenden diversos tópicos como la autoridad y facultad que se tiene para crearlos o establecerlos, los elementos de la obligación tributaria, la aplicación de las normas en el tiempo y en el espacio, su vigencia, en fin, pluralidad de disposiciones que en uno u otro sentido nos muestran quizás no de una manera contundente su contenido y alcance. De todas maneras, hay que reconocer la tarea que ha realizado como guardiana de la Constitución nuestra Corte Constitucional, pues es copiosa la jurisprudencia existente, la cual nos obliga de alguna manera no sólo a consultarla, sino a observar las sentencias respectivas.

Según el artículo 363⁵⁹ de la Constitución, el sistema tributario se funda en los principios de equidad, eficiencia y progresividad, postulados que constituyen el marco general que guía la imposición en Colombia, o las cargas fiscales a través de las cuales el Estado obtiene los recursos necesarios para su conservación y funcionamiento.

Con el fin de encontrar una mayor y mejor respuesta a las dificultades que se puedan tener al momento de interpretar y aplicar las correspondientes normas, nos enfrentamos ahora a los denominados principios constitucionales aplicables a los impuestos o contribuciones, que como se ha sostenido, si bien no son normas o disposiciones en sentido material, tanto el legislador como los operadores las deben tener en cuenta. Por un lado, al momento que se expidan leyes relacionadas con los impuestos o contribuciones, y por otro, cuando vayan a ser aplicadas, toda vez que las mismas deben consultar los principios de legalidad, de justicia, de equidad, de eficiencia, de progresividad, así como su aplicación en el tiempo y en el espacio.

Sobre los principios tributarios el Consejo de Estado, mediante sentencia hizo la siguiente referencia⁶⁰:

"Artículo 363.- El sistema tributario se funda en los principios de equidad, eficiencia y progresividad. Entiéndase por sistema tributario el conjunto de normas de carácter positivo impositivo que regula los tributos que permiten al Estado no sólo arbitrar recursos para satisfacer las necesidades que justifican su existencia, sino para utilizar estos tributos como instrumento de política fiscal para lograr un desarrollo económico y social dentro de la vigencia de un orden justo.

⁵⁹ El artículo 363 de la Constitución del 91, determina: "El sistema tributario se funda en los principios de equidad, eficiencia y progresividad. Las leyes tributarias no se aplicarán con retroactividad".

⁶⁰ Sentencia. Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Agosto cinco de mil novecientos noventa y cuatro. CP: Dra. Consuelo Sarria Olcos.

De ahí que el artículo 363 de la Constitución Política predique del sistema tributario los principios de equidad, eficiencia y progresividad, atendiendo primordialmente a la capacidad económica del contribuyente, pero sin perder de vista que no sólo es el recaudo mayor o menor lo que interesa al Estado dentro del manejo de una política tributaria (...).

2.3.1 Del deber a contribuir

Dentro del acápite relacionado con los derechos, las garantías y deberes regulados en la Constitución Política del 91, en el Capítulo 5, que comprende los deberes y obligaciones de los ciudadanos, el artículo 95 establece como obligación que “Toda persona está obligada a cumplir la Constitución y las leyes” y como deberes de la persona y del ciudadano, se establecen entre otros 9. “Contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad”.

Cuando en la Constitución se establece que se debe contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado, implica que al realizarse el correspondiente pago de los impuestos, se cumple con un deber ciudadano, determinante para la redistribución de los ingresos que el Estado requiere, con el fin de lograr los fines de una sociedad justa y equitativa, al menos teóricamente hablando.

Sobre el deber de contribuir, la Corte Constitucional⁶¹ ha hecho varios pronunciamientos, entre ellos:

“(...) 3. El deber constitucional de los ciudadanos de contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad.

Si bien es cierto nuestro ordenamiento constitucional le confiere a los ciudadanos en general una amplia gama de derechos y garantías, también es incuestionable que la misma Carta establece para ellos una serie de deberes y obligaciones que se encuentran determinados en el artículo 95 de la Constitución, con el objeto de lograr una convivencia social conforme a los valores y principios contenidos en las normas superiores, imperativo constitucional que debe entenderse no como una negación o restricción de las garantías que le asisten a las personas y a los ciudadanos, sino como una contribución para la obtención de los fines esenciales del Estado, a través de los cuales se les imponen ciertas conductas, comportamientos o prestaciones de carácter público con fundamento en la Constitución y la Ley. En cuanto al deber de la persona y del ciudadano de contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado, éste debe hacerse dentro de conceptos de justicia y equidad tal como lo dispone el numeral 9 del artículo 95 Superior, quedando claro que dicha carga deber ser impuesta consultando las posibilidades económicas de los contribuyentes dado que esta exigencia constitucional tiene por objeto lograr un mayor grado de redistribución de la riqueza existente en nuestro país.

En relación con el numeral 9° del artículo 95 de la Carta, esta Corporación en Sentencia C-741/99 M. P. Dr. Fabio Morón Díaz, sostuvo lo siguiente:

⁶¹ C-261-02. Abril 16 de 2002. MP: Dra. Clara Inés Vargas Hernández.

“(…) El artículo 95 de la Constitución Política, que contiene los deberes de la persona y el ciudadano, establece como uno de ellos el consagrado en su numeral 9, que les impone, a título de obligación, la de contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad. Es decir, que esa norma superior consagra el principio de reciprocidad que en el Estado social de derecho rige las relaciones que surgen entre los individuos y el Estado y entre éstos y la sociedad, principio sobre el cual ha dicho esta Corporación: “En la base de los deberes sociales se encuentra el principio de reciprocidad (C.N. art. 95). La Constitución reconoce a la persona y al ciudadano derechos y libertades, pero, al mismo tiempo, le impone obligaciones. “Los beneficios que representa para el individuo las relaciones conmutativas de la vida en sociedad deben ser compensados por éste a fin de mejorar las condiciones materiales y espirituales de la convivencia social y ampliar permanentemente el número de miembros de la comunidad capaces de gozar de una existencia digna (C.N. Preámbulo, arts. 1, 95, 58, y 333). En una sociedad pobre, la justicia distributiva no puede ser solamente cometido del Estado sino actitud y praxis de todos, mayormente de los mejor dotados. “La filosofía moral que subyace al ordenamiento jurídica emerge con fuerza normativa vinculante cuando la Constitución faculta a las autoridades para exigir del individuo la superación de su egoísmo, mediante el cumplimiento de sus deberes y obligaciones (Corte Constitucional, Sentencia T-532 de 1992, M.P. Dr. Eduardo Cifuentes Muñoz)...”

“Para hacer efectiva esa obligación, la de contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado, y propiciar la realización del principio de reciprocidad, la misma Carta Política, a través de lo dispuesto en el numeral 12 del artículo 150 y en el artículo 338, le atribuyó al legislador la función de establecer contribuciones fiscales y, excepcionalmente contribuciones parafiscales en los casos y bajo las condiciones que establezca la ley, a través de la cuales capta los recursos con los que atiende las múltiples funciones inherentes a su responsabilidad de realizar efectivamente los derechos y principios sobre los cuales se cimienta el paradigma del Estado social de derecho...”

Igualmente, frente a este principio, en otro fallo, la Corte Constitucional⁶² adujo:

“(…) El deber de contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del estado debe, en principio, consultar la capacidad real de pago de los contribuyentes, a fin de garantizar la justicia y equidad fiscales. La progresividad responde precisamente a este mandato constitucional. El sistema tributario, en su conjunto, ciertamente debe traducir esta exigencia constitucional. También cada tributo, en particular, debe, en lo posible, y dependiendo de su estructura técnica, orientarse en el mismo sentido (...).”

Doctrinariamente frente a este tema se ha dicho⁶³:

“(…) Deber es aquello que está obligado el hombre por los preceptos religiosos o por las leyes naturales o positivas” La principal razón de la tributación está soportada en la conciencia cívica, moral, política, religiosa que por nuestro propio fuero nos dirija a cumplir con uno de los deberes del hombre en comunidad: contribuir con los gastos e inversiones del Estado.

“El deber de contribuir se convierte en una obligación jurídica cuando el Estado desarrolla legalmente los tributos (contribuciones) y la persona (sujeto pasivo) realiza el hecho gravado generándose una obligación de dar, o es sometido a obligaciones de hacer o de no hacer...”

⁶² En C-364-93. MP: Dr. Carlos Gaviria Díaz. Corte Constitucional.

⁶³ En Diccionario de la Real Academia.

2.3.2 Principio de justicia

Quizás el principio de justicia sea uno de los más difíciles de ubicar no sólo dentro del contexto constitucional del Estado, sino en lo que verdaderamente envuelve, especialmente dentro de una sociedad con tantas necesidades no satisfechas, implicando en algunos casos desigualdades frente a quienes ostentan el poder económico, pues bien es sabido que sacar adelante políticas económicas y particularmente de orden fiscal no es tarea nada fácil. Este principio se relaciona estrechamente con el principio de equidad, luego, trataremos de identificarlo de la mejor forma, sin que pierda su identidad con aquellos que tienen de alguna forma u otra plena conexión.

En la doctrina se encuentran tesis importantes sobre este principio, el cual está ligado al deber de contribuir, tal como se ha plasmado. Cuando se afirma que éstos principios son una garantía como limitantes al poder impositivo, el cual a veces parece desbordarse frente a los apetitos de los gobiernos, que siempre tienen en mente solucionar las crisis económicas o huecos fiscales con la creación de más impuestos, o aumentando las tarifas existentes como ha sucedido en épocas no muy lejanas.

En este entendido acogemos lo planteado por la tratadista y profesora Lucy Cruz de Quiñonez⁶⁴, cuando expuso:

“(…) O bien se construye una verdadera teoría de la justicia desde la perspectiva del ingreso público, que no involucre para nada la vertiente del gasto (como no se entiende comprendido dentro del poder de imposición el poder de gastar), de manera que ciertas estructuras de hechos impositivos injustas, o bases gravables y tipos excesivos, sean rechazadas por inconstitucionales (…)”.

La Honorable Corte Constitucional⁶⁵, refiriéndose a este principio frente al sistema tributario, sostuvo:

(…) el sistema tributario se encuentra necesariamente ligado a principios de justicia material, por lo que, a pesar de la generalidad e impersonalidad de la ley tributaria, no puede pretender privilegios o castigos desproporcionadamente gravosos para situaciones particularizadas. Entonces, para que una disposición genéricamente equitativa y justa sea conforme con la Constitución, debe señalar circunstancias de aplicación justa y equitativa de la ley tributaria (...)

2.3.3 Principio de equidad

El principio equidad, la H. Corte Constitucional⁶⁶ le ha dado doble tratamiento, pues le da la misma connotación que al principio de igualdad, como pasa a verse:

⁶⁴ Derecho Tributario. Segunda Edición Actualizada. Instituto Colombiano de Derecho Tributario. Autores varios. Ponencia denominada “Marco constitucional del derecho tributario. “Santa Fe de Bogotá D. C. 1999. Pág. 270.

⁶⁵ C-690/96, M.P. Dr. Alejandro Martínez Caballero. Corte Constitucional.

Quizás valga la pena subrayar que al hablar de equidad se toma en cuenta el concepto que hace ya muchos siglos elaboró Aristóteles sobre ella, de acuerdo con el cual, la equidad no es nada diferente a la igualdad, que debe informar todo tipo de relación interpersonal para que sea justa, proyectada sobre un caso concreto, que se estime digno de especial consideración (...)”.

En otra sentencia la H. Corte Constitucional⁶⁷, adujo:

“(...) En cuanto al principio de equidad tributaria es claro que “se desenvuelve como derecho a la igualdad dentro del campo fiscal, en íntima correspondencia con el principio de la generalidad del tributo que de suyo constituye basamento del derecho a la igualdad frente a las cargas públicas. Destacándose además que en salvaguarda contra una igualdad antifibológica, el principio de la equidad se nutre de las directrices trazadas por el principio de la certeza del tributo (arts.363, 338 y 95-9 C.P.). Y claro, reconociendo al punto que el derecho tributario repudia la indeterminación, pues ésta, a más de lesionar la estructura técnica y económica del tributo, atenta gravemente contra la seguridad jurídica y el sentido de justicia”.

“(...) En torno a la equidad tributaria, la Corte Suprema de Justicia en Sentencia 124 de septiembre 3 de 1987 ya había expresado que la igualdad en materia tributaria no puede ser mirada desde el punto de vista jurídico-formal “sino con criterio práctico, aunque no necesariamente matemático... si el principio de igualdad fuera aplicado de un modo formalista al sistema tributario, éste terminaría siendo inequitativo en la práctica... Por eso la doctrina y la legislación han abandonado las tarifas proporcionales, sustituyéndolas por las progresivas que gravan más fuertemente a quienes obtengan ingresos elevados (...) La búsqueda de la equidad del sistema tributario ha conducido a establecer distintos regímenes de acuerdo con las peculiaridades de cada tipo de actividad productiva(...) Unas veces, entonces, sacrifica la igualdad jurídica en aras de la real; otras, se prescinde de ambas para buscar la realización de valores diferentes que, desde luego, interesan al bien común”.

Lo anterior pone de presente que en el proceso de imposición de determinada carga tributaria se debe tener en cuenta de manera específica la situación en que se encuentran quienes están llamados a contribuir y su capacidad de pago, con lo cual adquieren connotación los conceptos de equidad horizontal y equidad vertical. La primera *“hace relación a aquellos contribuyentes que se hallen bajo una misma situación fáctica, los cuales deben contribuir de manera equivalente”*; y la segunda *“se refiere a que el mayor peso en cuanto al deber de contribuir debe recaer sobre aquellos que tienen más capacidad económica”*.

Si bien es cierto que el principio de equidad tributaria se encuentra ligado con el derecho a la igualdad consagrado en el artículo 13 Superior, también lo es que en materia impositiva la igualdad se inspira en la idea de la generalidad del tributo (...)

En nuestro criterio, las medidas que tome el Estado en lo que tiene que ver con el deber de contribuir dentro de los conceptos estudiados de justicia y equidad, que rompen con este equilibrio, se encuentran reguladas en nuestra legislación con las llamadas exenciones tributarias, pues en estos casos, la igualdad que tienen los contribuyentes frente a las cargas públicas, vemos que no se cumplen; sólo para tomar un ejemplo, pues son diversos los privilegios que se establecen a favor de algunos contribuyentes o sectores de la economía, los cuales se comprometen a cumplir igualmente con algunas contraprestaciones, pero a la hora de la verdad no se cumplen.

⁶⁶ C-364/93, M.P. Dr. Carlos Gaviria Díaz. Corte Constitucional.

⁶⁷ C261/02 MP. Dra. CLARA INES VARGAS HERNANDEZ. Corte Constitucional.

Así lo refirió la Corte Constitucional⁶⁸:

“(…) 2.3.1.2.3 Irrazonabilidad de la medida por inadecuación. Vulneración del artículo 13 de la Constitución y del artículo 14 de la Ley 137 de 1994.

Punto de partida del análisis de constitucionalidad son las normas constitucionales que rigen el sistema tributario, en especial la regla general que obliga a todos los ciudadanos a cumplir con el deber de tributar (artículo 95, numeral 9 de la Constitución). Cuando un decreto de conmutación establece una excepción a este deber, ésta no puede violar el principio de igualdad. En el presente caso la excepción no sólo supone un privilegio, sino que es inadecuada para lograr los fines que persigue la medida, puesto que las empresas de servicios públicos domiciliarios intervenidas generalmente pueden continuar desarrollando su objeto social y mantener productivo su patrimonio (…).”

2.3.4 Principio de legalidad de los tributos

El principio de legalidad de los tributos es vital dentro del esquema impositivo no sólo de Colombia, sino de cualquier país, pues está relacionado con la exigencia Constitucional que no puede haber impuesto o contribución sin representación y que no esté contenido en norma o ley que lo establezca. Además, constitucionalmente se debe tener en cuenta que el poder impositivo lo ejerce el Estado a través del Congreso de la República, las asambleas departamentales, concejos distritales o municipales, y que las normas que se expidan deben contener o fijar directamente los elementos de la obligación tributaria, esto es, los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables, y las tarifas de los impuestos. (Art.338).

Veamos algunos comentarios que sobre este tema se han expresado⁶⁹:

“(…) 5. El principio de legalidad, como requisito para la creación de un tributo, comprende distintas funciones: (I) no es solamente fruto de la exigencia de representación popular, sino que, además, (II) corresponde a la necesidad de garantizar un reducto mínimo de seguridad a los ciudadanos frente a sus obligaciones, y (III) representa la importancia de un diseño coherente en la política fiscal de un Estado. Nace en el Medioevo como una forma de contrarrestar el poder del monarca, para asegurar la participación de los ciudadanos en materia económica, porque “la historia muestra, en efecto, que el valladar más firme que los súbditos han opuesto siempre a la expansión del mando ha sido el de sus economías privadas. Curiosa enseñanza: la más enérgica resistencia al poder de los déspotas ha provenido, por lo general, de los contribuyentes”. [1] Sin embargo, su nacimiento no fue aislado, sino que hizo parte de un proceso mucho más amplio, donde “el contribuyente comprendió que su participación en el ejercicio del Poder era requisito indispensable para no ser víctima de la opresión fiscal, y de que, a la inversa, su participación en el manejo de los caudales públicos constituía el modo más eficaz de contribuir a la dirección política del Estado”. [2]

⁶⁸ C-940/02. MP. Dr. Manuel José Cepeda. Corte Constitucional.

⁶⁹ Tomado de internet, página www.gerencie.com. 27 de enero de 2010.

“Tal vez sea la Carta Magna de 1215 el documento que por su trascendencia histórica refleja con mayor claridad la primera característica del principio de legalidad: “no taxation without representation”[3] (no puede haber tributo sin representación), reconocido universalmente como fundamento de un Estado democrático,[4] también bajo el aforismo “nullum tributum sine lege”.[5] Bajo esta idea, no es posible decretar un impuesto si para su aprobación no han concurrido los eventuales afectados por intermedio de sus representantes ante los cuerpos colegiados, criterio acogido desde tiempo atrás en el derecho colombiano, pero reafirmado en la Carta de 1991, como ya ha tenido oportunidad de precisarlo esta Corporación (...).”

Para complementar lo referente al principio de legalidad de los impuestos, estimamos que parte del escrito presentado por Jorge Kam Ríos⁷⁰ resume algunas concepciones que tratadistas connotados han expresado sobre este principio:

“(...) B.- El Principio de Legalidad Tributaria.

El profesor Edison Gnazzo, dice que el Derecho Tributario se refiere "exclusivamente a las relaciones jurídicas derivadas de la aplicación de tributos por parte del Estado", y que cuando nos referimos a tributo "nos estamos refiriendo concreta y únicamente a tres conceptos bien definidos: impuestos, tasas y contribuciones especiales [...]"

Alberto Xavier, por ejemplo, al hacer referencia a este principio, en resumen, señala que:

- a. "Es corriente la afirmación de que el principio de legalidad es uno de los principios fundamentales del Estado de Derecho; y es a la luz de este concepto que el aludido principio ha sido estudiado y desenvuelto".
- b. "El principio de legalidad en el Estado de Derecho no es ya, pues, mera emanación de una idea de autotributación, de libre consentimiento de los impuestos, antes pasa a ser encarado por una nueva perspectiva, según la cual la ley formal es la única forma posible de expresión de justicia material [...]"

Carlos A. Mersan, por su parte, al referirse a la legalidad apunta:

- a. "[...] la LEGALIDAD se destaca en forma absoluta desde el momento que el tributo no puede imponerse en forma discrecional sino de acuerdo a los preceptos constitucionales que establecen la igualdad, el respeto a la propiedad y la libertad".

En otro orden de ideas, pero sin apartarse del tema, José Luis Pérez de Ayala y Eusebio González, señalan:

- a. El principio de legalidad tributaria pareciera, al igual que otros temas, el centro de atracción de la doctrina.
- b. "[...] el principio de legalidad tributaria viene recogido en nuestras leyes Fundamentales en su forma atenuada. No es necesario que el legislador primario configure todos los elementos que originan las correspondientes prestaciones de los ciudadanos, bastará con que en la ley se determinen los elementos esenciales del tributo, gozando de la facultad de delegar en el Poder Ejecutivo la regulación de los restantes elementos. De este modo la reserva atenuada constituye una clara expresión de confianza en el Gobierno por parte del poder legislativo".

⁷⁰ Tomando de internet. Pág. www.usma.ac.pa 6 febrero 2010.

- c. "[...] con la emanación de la ley tributaria correspondiente no quedan satisfechas todas las exigencias del principio de legalidad."
- d. Existe "íntima relación [...] entre el principio de legalidad tributaria y la seguridad jurídica, en el sentido de certeza del contribuyente ante el impuesto".

Alejandro Rebollo Alvarez-Amandi resalta que dicho principio:

- a. "En un sentido amplio, con él se designa la sumisión de la Administración Pública al Derecho; la actuación del Estado conformada por la ley."
- b. "[...] conseguir la efectividad del ámbito subjetivo de las leyes fiscales es la primera exigencia del principio de legalidad".
- c. "La exclusión de la vía contenciosa del juego de los recursos de que pueda valerse el contribuyente y la propia Administración ataca el principio de legalidad".

Para Juan José Arsuaga de Navasqués, tal principio puede ser interpretado en los siguientes términos:

- a. "El enunciado del principio de legalidad es bien simple y universalmente plasmado en todas las constituciones políticas, al proclamar que ningún tributo podrá ser establecido sin la previa aprobación de los súbditos, aprobación que tradicionalmente se ha encauzado a través del órgano que en cada país representa al Poder Legislativo".

Para el Profesor Edison Gnazzo, el principio de legalidad:

[...] constituye entonces el sustento jurídico de los tributos y es a través del mismo que se regula la denominada *potestad o poder tributario* del Estado o sea la facultad o posibilidad jurídica del Estado de establecer obligaciones tributarias o de eximir de ellas a personas que se hallan en su Jurisdicción (...)."

De acuerdo con el marco histórico planteado y la concepción dada por los diversos expertos en el tema de la legalidad de los impuestos, no cabe duda, que independientemente de las necesidades que se puedan tener en un Estado determinado, el principio de legalidad de los impuestos es tan necesaria y básica, que de no tenerse indiscutiblemente los impuestos no existirían, pues de allí la máxima que no puede existir impuesto alguno si no está contenido en norma que lo autorice. En esto se traduce este principio y para el caso particular nuestro se parte de la base que debe existir un organismo o autoridad que lo establezca, que la norma que los autorice debe establecer los llamados elementos de la obligación tributaria, entre otros, los sujetos: activo y pasivo, el hecho generador, la base gravable o imponible y la tarifa correspondiente, todo esto, en desarrollo de las normas constitucionales que regulan la materia, so pena, que si no se cumplen estos requisitos, las disposiciones respectivas pueden ser demandadas por inconstitucionalidad.

2.3.5 Principio de Progresividad

El principio de progresividad está relacionado con la equidad vertical, en el sentido que los contribuyentes que realizan los pagos afectados o gravados, lo hacen atendiendo su capacidad económica. Esto implica, que aquellos contribuyentes que están en igualdad de condición económica (equidad horizontal), tendrán la misma carga impositiva y quienes tengan mayor capacidad económica, tendrán una mayor carga impositiva.

Algún sector doctrinario y desde luego autorizado en este campo, sobre este principio expuso⁷¹:

“ (...) El principio de progresividad, el cual se predica del sistema tributario, hace referencia al reparto de la carga tributaria entre los diferentes obligados a su pago, según la capacidad contributiva de la que disponen, es decir, es un criterio de análisis de la proporción del aporte total de cada contribuyente en relación con su capacidad contributiva. En este orden de ideas, es neutro el sistema que conserva las diferencias relativas entre los aportantes de mayor y de menor capacidad contributiva; es progresivo el que las reduce; y es regresivo el que las aumenta. En esa misma medida, una dimensión más amplia del principio de progresividad del sistema, relevante en este proceso, invita a valorar el destino y los efectos del gasto público financiado con los recursos recaudados. En este sentido, es relevante el impacto del gasto público en la situación relativa de los contribuyentes y, en general, de los habitantes de un país. La neutralidad, progresividad o regresividad del sistema en esta perspectiva más amplia se apreciaría comparando las condiciones económicas de los diferentes integrantes de la sociedad después de efectuado el gasto público (...).”

“En la sentencia C-419 de 1995, la Corte explicó que el principio de progresividad se deduce del principio de equidad vertical, puesto que aquél “permite otorgar un tratamiento diferencial en relación con los contribuyentes de mayor renta, de manera que progresivamente terminan aportando más ingresos al Estado por la mayor tributación a que están obligados.” Constituye, así, una manifestación particular del citado principio de equidad, cuyos alcances fueron delimitados en la sentencia C-643 de 2002: “el principio de progresividad compensa la insuficiencia del principio de proporcionalidad en el sistema tributario pues como en este ámbito no basta con mantener en todos los niveles una relación simplemente porcentual entre la capacidad económica del contribuyente y el monto de los impuestos a su cargo, el constituyente ha superado esa deficiencia disponiendo que quienes tienen mayor patrimonio y perciben mayores ingresos aporten en mayor proporción al financiamiento de los gastos del Estado; es decir, se trata de que la carga tributaria sea mayor entre mayores sean los ingresos y el patrimonio del contribuyente (...).”

Sobre el principio de progresividad, el Consejo de Estado, según sentencia citada, anotó⁷²:

“(…) PRINCIPIO DE PROGRESIVIDAD

El mismo principio de progresividad del tributo obliga a que se atiendan las condiciones especiales de los sujetos que deben pagar tales impuestos. Dichas condiciones sólo pueden predicarse cuando se conoce de manera cierta el sujeto pasivo, evento en el cual es posible, atendido su nivel económico establecer una

⁷¹ Tomado de internet. Página www.gerencie.com. Febrero 3 de 2010.

⁷² Sentencia Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso. Sección Cuarta. CP: Dra. Sarria Olcos.

tarifa progresiva simple o progresiva gradual tal como ocurre en el impuesto sobre la renta, en el impuesto predial (tarifa diferencial de acuerdo a la estratificación social) y en el impuesto aduanero, casos en los cuales la tarifa progresiva atiende a estos factores claramente conocidos, pero no sucede lo mismo en los llamados impuestos indirectos, en que el impuesto se paga generalmente por el consumidor como ocurre con los impuestos sobre las ventas de consumo y timbre, evento en los cuales no es posible establecer al menos de manera directa, la capacidad económica del sujeto pasivo y por ello no puede pretenderse una tarifa progresiva; por el contrario, partiendo del supuesto de la satisfacción básica que proporciona los bienes y su utilidad marginal decreciente, es aconsejable la tarifa proporcional y en tal evento quien más consume más paga (...).”

2.3.6 Principio de eficiencia tributaria

El artículo 363 de la Constitución contiene el principio de eficiencia, el cual ha sido interpretado como aquel que resulta ser un recurso técnico del sistema tributario encaminado a lograr el mayor recaudo de los tributos con un menor costo de operación; asimismo, se tiene como un principio tributario que orienta al legislador para conseguir que los tributos acarreen el menor costo social para los contribuyentes en el cumplimiento de su deber fiscal, como lo son los gastos que se deben realizar para cumplir con el pago de los impuestos.

En un primer momento, se puede afirmar que el principio de eficiencia está orientado en la práctica a que la administración tributaria, en su condición de recaudadora del impuesto, utilice todos los recursos técnicos, jurídicos y humanos con el fin de lograr el mayor recaudo de los impuestos con la utilización de menores costos en esa labor. Por eso, es considerado como una actuación donde confluían para su cumplimiento de simples requisitos y formalidades no sustanciales, pero consideramos que el asunto va mucho más allá.

Tomando como punto de apoyo lo resuelto por la H. Corte Constitucional, en C-733-03, se encuentra que el principio de eficiencia, correlacionado con los restantes principios que conforman el sistema tributario, deja de ser en su finalidad aquel principio simple que se debe tener en cuenta en la labor de recaudo de los tributos, con la utilización mínima de los recursos disponibles para cumplir con ese cometido y, por el contrario, lo que se observa es que se trata de un principio que tiene muchas connotaciones sustanciales, pues no debemos mirar simple y llanamente este aspecto como labor de recaudo de los impuestos, sino que para llegar allí, atendiendo las normas que para el efecto expide el Congreso de la República, confluyen en infinidad de situaciones que no sólo apuntan hacia la verificación del cumplimiento de las obligaciones fiscales en un sentido formal, sino la incidencia que, además, tienen y deben cumplir los contribuyentes en un momento determinado, en desarrollo del deber Constitucional de contribuir a las cargas públicas del Estado.

En efecto, vemos que decidió la Corte Constitucional, en el fallo aludido⁷³:

El artículo 95-9 de la Carta Política dispone que es deber de la persona y del ciudadano “*contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad*”. De esta manera se impone a los contribuyentes el deber material de tributación, el cual debe consultar las posibilidades económicas de los contribuyentes a fin de lograr un mayor grado de redistribución de la riqueza existente en nuestro país.

En desarrollo de la citada norma constitucional, el artículo 1° del E.T. dispone que la obligación tributaria sustancial se origina al realizarse el presupuesto o los presupuestos previstos en la ley como generadores del impuesto y ella tiene por objeto el pago del tributo.

Aún así, no basta con la simple consagración de la obligación tributaria material, sino que es menester hacerla efectiva a fin de que se traduzca en un ingreso líquido para las arcas públicas. Por tal razón, para el cumplimiento de la obligación fiscal material el legislador ha previsto que las obligaciones tributarias formales señaladas en la ley o el reglamento han de ser cumplidas por los responsables directos del pago del tributo o los contribuyentes⁷⁴.

Tradicionalmente el interés de la doctrina tributaria y de la hacienda pública se había volcado en la obligación tributaria material y en la justificación de su cuantía, su evaluación y la forma de configurarla, relegando a un segundo plano la significativa importancia de los deberes formales en la tributación. Tal actitud obedeció al carácter accesorio que se les atribuía, por considerar que existían sólo porque eran necesarios para dar cumplimiento a lo fundamental que era el pago del tributo, desconociendo el papel trascendental que cumplen en materia fiscal en tanto y en cuanto satisfacen la necesidad que tiene la administración tributaria de disponer de mecanismos para obtener la información fidedigna, necesaria y suficiente para cuantificar y determinar adecuadamente las deudas impositivas. Inclusive, al entender dichos deberes formales como simples obligaciones accesorias impuestas de manera coactiva al igual que el tributo, se esperaba un acatamiento pasivo de los mismos por parte de los contribuyentes a quienes se les considera como sus exclusivos destinatarios.

Sin embargo, esta concepción de los deberes formales en la tributación ha venido cambiando, para superar la creencia de que representan apenas un subproducto de la regulación sustantiva del tributo, un simple reflejo de poderes administrativos ajenos al campo de los derechos de los administrados y que sólo compromete al sujeto pasivo del tributo. En efecto, el desarrollo y perfeccionamiento cada vez más creciente del sistema tributario y la gran preocupación por el control a la evasión tributaria y al contrabando, entre otros asuntos, han generado la necesidad de contar con herramientas de información sobre la realidad económica y personal de los contribuyentes. También ha coadyuvado el traslado de la gestión tributaria hacia nuevas fuentes de recaudación y obtención de datos con relevancia tributaria v. gr. las autoliquidaciones, las retenciones, etc., que multiplican las obligaciones formales involucrando además de los contribuyentes a otras personas, como por ejemplo los agentes retenedores o los responsables directos del pago del impuesto, con lo cual la conexión existente entre dichas obligaciones y la obligación tributaria material se va difuminando. Es más, se han desarrollado obligaciones formales orientadas a la obtención de mera información respecto de ciertos datos con relevancia tributaria.

⁷³ C733-03. MP: Dra. Clara Inés Vargas Hernández. Corte Constitucional.

⁷⁴ E.T. art. 571

Así entonces, el cumplimiento de las obligaciones tributarias formales hoy en día ha adquirido una relevancia propia que no se reduce al caso colombiano⁷⁵, pues permite hacer efectivo el deber material de tributación consagrado en el artículo 95-9 de la Constitución así como los principios esenciales del sistema tributario como son los de equidad, eficiencia y progresividad consagrados en el artículo 363 de la Carta Política, por lo que es imprescindible que dichos deberes formales sean cumplidos con todo rigor.

Dichas obligaciones formales son impuestas por el legislador en ejercicio de la competencia contenida en los artículos 15, 150-12 y 338 de la Constitución. El primero de esos artículos habilita al legislador para exigir la presentación de documentos privados con fines tributarios⁷⁶ y atender con ello la necesidad de la administración de estar informada sobre los hechos económicos que sirven de soporte a la tributación, así como ejercer el control del recaudo de los recursos necesarios para financiar los gastos e inversiones públicas.

Por su parte, según los artículos 150-12 y 338 Constitucionales, corresponde al legislador establecer los tributos y señalar en forma directa todos los aspectos fundamentales de la relación jurídica que con motivo de su imposición se establece entre el Estado y los sujetos pasivos del gravamen (hecho imponible, sujetos, base gravables, tarifas), e igualmente determinar la manera como se debe proceder al recaudo de dicha carga impositiva. Cabe anotar que si bien esta facultad de configuración es lo suficientemente amplia, debe sin embargo ejercerse en el marco de la Constitución, en especial dentro de límites de razonabilidad y proporcionalidad (...).

Ya se había dejado enunciado que el principio de eficiencia tributaria tiene diversas aplicaciones, pues no basta que el legislador se limite a crear o establecer los impuestos, sino que además se deben determinar las formas de control con miras a verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, que van desde la autoliquidación y pago de los impuestos, autorentenciones etc., lo cual implica incluso, que en cabeza del sujeto pasivo de la obligación se deben cumplir algunos de esos compromisos formales y a partir de allí se establece asimismo, todo lo relacionado para que el sujeto activo de la obligación tributaria pueda verificar en estricto sentido el cumplimiento de tales obligaciones, lo cual se debe realizar en obediencia de la Constitución y la ley, de acuerdo con los parámetros que se determinan de manera general.

⁷⁵ En España, por ejemplo, se ha dado un replanteamiento de los deberes formales en cabeza de los obligados tributarios a través de la expedición de la Ley 1/1998 sobre Derechos y Garantías de los Contribuyentes, conocida como del “Estatuto del Contribuyente”, cuyo artículo 2.2 incorpora principios exigidos a la aplicación de las normas tributarias, centrados en limitar la extensión innecesaria y excesiva en el cumplimiento de las obligaciones formales, poniendo de relieve no sólo que la extensión y diversidad de los deberes a cargo de los contribuyentes tiene ciertos límites, sino que su aplicación se debe someter (al igual que el pago de los tributos) a principios y limitaciones y que incluso la administración tributaria también está obligada a cumplir ciertas obligaciones respecto de los contribuyentes. Cfr. Juan José Rubio, miembro del Instituto de Estudios Fiscales de España. Conferencia dictada en el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, CIAT, octubre de 2000.

⁷⁶ “Artículo 15. “ (...) Para efectos tributarios o judiciales y para los casos de vigilancia e intervención del Estado podrá exigirse la presentación de libros de contabilidad y demás documentos privados, en los términos que señale la ley”.

2.3.7 Principio de la no retroactividad de las normas tributarias

Aunque el tema ya había sido abordado, no sobra reiterar que el principio de la irretroactividad de las normas aplica como regla general, lo cual quiere decir que una ley una vez cumplidos con los requisitos de sanción y publicación, sus efectos rigen hacia el futuro.

Como ya se había advertido, las normas sustanciales en materia de impuestos tienen una doble aplicación de acuerdo con la Constitución colombiana, pues una es la situación plasmada en el artículo 338⁷⁷ y otra la regulada en el artículo 363⁷⁸, como se explica a continuación:

2.3.7.1 Aplicación para los impuestos de periodo

No cabe duda que la irretroactividad contenida en el inciso tercero del artículo 338⁷⁹, al señalar “Las leyes, ordenanzas o acuerdos que regulen contribuciones en las que la base sea el resultado de hechos ocurridos durante un periodo determinado, **no pueden aplicarse sino a partir del periodo que comience después de iniciar la vigencia de la respectiva ley, ordenanza o acuerdo**”, hace plena referencia a aquellos impuestos o contribuciones cuya base es el resultado de hechos necesariamente de orden económico ocurridos dentro de un periodo determinado, como sucede, por ejemplo, con los impuestos de renta y de las ventas.

Se explica mejor el asunto cuando el legislador, en uso de las facultades constitucionales, resuelve expedir una ley que crea o modifica un impuesto o contribución, y la ley en sentido estricto cumple con todos los requisitos y formalidades, siendo expedida en el mes de noviembre de un determinado año x, lo cual implica, que si regula impuestos de periodo, los hechos económicos ocurridos durante ese año determinado x, no podrán aplicarse y sólo cobrará vigencia su aplicación a partir del periodo que comience después de iniciada la vigencia respectiva.

Estimamos, se insiste, que este fue uno de los avances que tuvo el constituyente del 91, al regular estos principios tan importantes dentro del sistema tributario, los cuales conllevaron necesariamente a dar una mayor seguridad jurídica a los contribuyentes.

Nos hemos ocupado de los impuestos o contribuciones de periodo, pero ¿qué sucede con los demás impuestos o contribuciones que no son de periodo?

⁷⁷ Se hace referencia a la Constitución Política de 1991.

⁷⁸ Constitución Nacional de 1991.

⁷⁹ Este aspecto se encuentra regulado en el Inciso último del Artículo 338 de la Constitución del 91, citado.

2.3.7.2 Aplicación para los demás impuestos

Si se realiza una interpretación armónica de las normas respectivas, se observa que el inciso último del artículo 363 de la Constitución establece “Las leyes tributarias no se aplicarán con retroactividad”.

Es decir, que en este último principio constitucional que hace parte de todo el sistema tributario, se prevé claramente que aquellas normas que regulen impuestos en términos generales si no son de periodo, tampoco se pueden aplicar retroactivamente.

Y es que no tiene ningún otro sentido o explicación la existencia de esta disposición, si no era la de regular los impuestos o contribuciones diferentes a los impuestos de periodo, pues como es sabido los contribuyentes en desarrollo de sus diversas actividades realizan actos frente a impuestos que son de aplicación inmediata, como ocurre por ejemplo, con los impuestos de timbre o predial.

La explicación complementaria que se daría para los impuestos o contribuciones que no son de periodo, es que la aplicación de la ley se hace de manera inmediata al producirse su vigencia, pero desde luego, no tendrá efectos retroactivos. Lo importante en todo caso, es tener claro, cuando un impuesto es de periodo y cuando no, lo cual facilita la aplicación o el cumplimiento de la ley de una manera adecuada.

Sobre este tema, en C-549 de 1993⁸⁰, se hizo un análisis profundo, el cual vale la pena rescatar. La Corte Constitucional adujo:

“(…) 3 Naturaleza jurídica del principio de irretroactividad de la ley

Desde los canonistas antiguos -V.gr. Pedro Lombardo-, se consideraba que, para que una ley fuese retroactiva, debía tener unas razones muy especiales que ameritaran tal efecto **extraordinario**. Los estudiosos del derecho canónico estimaban la irretroactividad como derecho divino, al paso que la retroactividad era de derecho humano.

La irretroactividad nace en el derecho romano y se extiende luego por el mundo, convirtiéndose en un principio de aplicación de la ley aceptado universalmente; es decir, válido en todos los tiempos y en todos los lugares.

Hay que plantearse tres interrogantes acerca de la irretroactividad de la ley: en primer lugar, cuál es su fundamento; en segundo lugar, cuál es su esencia y, en tercer lugar, cuál es su finalidad. Así puede darse un concepto nítido sobre la naturaleza jurídica del principio de irretroactividad.

⁸⁰ C549-93. MP: Dr. Vladimiro Naranjo Mesa. Corte Constitucional.

3.1 Fundamento de la irretroactividad

El fundamento es la **base sobre la cual se asienta o estriba una realidad**, y cuando se pregunta cuál es la base que funda la realidad jurídica del principio de irretroactividad, se observa que es la necesidad de dar estabilidad al ordenamiento jurídico. Porque sin el mencionado principio se presentan confusiones sobre la oportunidad de regulación, de suerte que en muchas ocasiones con una conveniencia presente se regulaba una situación pasada, que resultaba exorbitante al sentido de la justicia, por falta de adecuación entre el supuesto de hecho y la consecuencia jurídica.

"En general -escribe Valencia Zea-, el efecto retroactivo está prohibido por razones de orden público. Las personas tienen confianza en la ley vigente, y conforme a ella celebran sus transacciones y cumplen sus deberes jurídicos. Dar efecto retroactivo a una ley equivale a destruir la confianza y seguridad que se tiene en las normas jurídicas. Además especialmente cuando se trata de la reglamentación de toda una institución jurídica, existe verdadera imposibilidad para regular el efecto retroactivo".¹

El orden público exige, en materia tributaria, la existencia del principio de irretroactividad. Y lo tiene que exigir, porque la noción de orden es la **armonía de las partes entre sí y de éstas con el todo**. Y no puede haber armonía si no existe adecuación jurídica y sentido de oportunidad de la ley en su aplicación en el tiempo. Si la eficacia de una norma es fuera de oportunidad, es inadecuada, y al serlo se torna en inconveniente; y lo que es contrario al principio de conveniencia regulativa es también contrario, por lógica coherencia, al orden público, pues éste riñe con toda falta de armonía.

El tiempo, dimensión necesaria para el entendimiento humano, determina siempre, directa o indirectamente, el sentido de la oportunidad normativa. Es evidente que la ley tributaria debe tener una eficacia temporal; de ahí que, sobre todo cuando se impone una obligación de hacer, el aspecto temporal es substancial, y entonces el acto de retrotraer abstractamente los efectos reales a situaciones de hecho, que en su momento generaron consecuencias jurídicas proporcionadas a las circunstancias de **tiempo**, modo y lugar, equivale a otorgar un efecto no adecuado a la verdadera causa.

Igualmente, la seguridad jurídica es requisito para la configuración del orden público. Si no hay una estabilidad en cuanto a la consecuencia jurídica, obviamente no pueden los destinatarios de la ley estar gozando del derecho a la seguridad. La incertidumbre ante la actuación del Estado impide la seguridad debida a cada uno de los asociados. Si la ley tributaria modifica situaciones jurídicas definidas por el mismo legislador, sin una finalidad de favorabilidad en cuanto a las cargas tributarias, por ejemplo, incurre, no sólo en una contradicción, sino en el desconocimiento del derecho adquirido y legítimamente constituido. La consecuencia, entonces, es que la actividad del legislador estatal deja de cumplir con una

¹ A. VALENCIA ZEA. *Derecho Civil*. Tomo I. Bogotá, Temis, 1989. p. 184.

finalidad esencial a su razón de ser: la seguridad y tranquilidad de los asociados.

3.2 La esencia de la irretroactividad

La esencia del principio de irretroactividad de la ley tributaria es la imposibilidad de señalar consecuencias jurídicas a actos, hechos o situaciones jurídicas que ya están formalizados jurídicamente, salvo que se prescriba un efecto más perfecto tanto para el sujeto de derecho, como para el bien común, de manera concurrente, caso en el cual la retroactividad tiene un principio de razón suficiente para operar. Pues lo imperfecto siempre se sujeta a lo más perfecto, dada la naturaleza perfectible de la legalidad.

3.3 La finalidad de la irretroactividad

Es el sentido teleológico del principio, es decir, el para qué existe. La respuesta es para dar seguridad al ordenamiento jurídico. Al respecto son pertinentes las anotaciones que trae Juan José Soler en la Enciclopedia Jurídica Omeba:

"La irretroactividad de la ley es una medida técnica escogida para dar seguridad al ordenamiento jurídico. Su zona ontológica no está, pues, en la filosofía jurídica sino en la jurisprudencia o ciencia del derecho (...). La irretroactividad es dentro de la técnica jurídica, un principio de aplicación más que de interpretación previa. La interpretación y la aplicación son operaciones de tracto sucesivo (...). Un error corriente que conviene disipar, es el de considerar a la irretroactividad como un principio que sólo sirve al interés privado. Esto explica su inclusión en casi todas las constituciones del mundo entre las garantías y derechos individuales. Pero sin negar su importancia en el Derecho Privado, resalta su trascendencia en el derecho público. Sirve al individuo pero también a la colectividad, acaso en mayor grado, porque tiende a dar firmeza al ordenamiento jurídico, que es de carácter social.

"La irretroactividad es un principio que reza con la relación jurídica, la cual es siempre intersubjetiva. De donde resulta un pleonazgo, decir que a la ley no hay que darle efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna, como se lee en el derecho mexicano, porque los beneficios o perjuicios de una retroacción, recaen exclusivamente sobre las personas, que son los sujetos activos y pasivos en todo negocio jurídico, y nunca sobre las cosas.

"La irretroactividad puede estar consignada en la ley fundamental o en las leyes ordinarias. En el primer caso se dice que es constitucional, y, en el segundo, meramente legislativa. La diferencia salta a la vista. En la irretroactividad constitucional, las restricciones, si las hay, son permanentes -dura lo que dura la ley fundamental- en tanto que en la irretroactividad legislativa, las condiciones son variables y quedan sometidas al libre criterio del legislador".²

² ENCICLOPEDIA JURIDICA OMEBA. *Voz Irretroactividad*. Tomo XVI. buenos Aires. Editorial Bibliográfica Argentina, 1962. p. 881.

La naturaleza jurídica del principio de irretroactividad es la premisa según la cual, en la generalidad de las circunstancias se prohíbe, con base en la preservación del orden público y con la finalidad de plasmar la seguridad y estabilidad jurídicas, que una ley tenga efectos con anterioridad a su vigencia, salvo circunstancias especiales que favorezcan, tanto al destinatario de la norma como a la consecución del bien común, de manera concurrente.

Lo anterior indica que no se trata de un principio absoluto, pues el universo jurídico no admite posiciones de tal carácter, por ser una coordinación de posibilidades racionales. La racionalidad exige, pues, antes que formas únicas e inflexibles, una sana adecuación de la forma jurídica al contenido material que se ha de ordenar.

Es por ello que el principio de irretroactividad no riñe con la necesidad de mutaciones normativas, que impiden la petrificación de un orden jurídico que ha de ser dinámico, y que en materia tributaria debe amoldarse a las exigencias de la equidad tributaria, en el sentido de ajustar a las condiciones y circunstancias actuales tanto el valor de las deudas, como otros factores determinables por la realidad fiscal del momento, sin que esto implique el desconocimiento de situaciones jurídicas definidas de acuerdo con la ley, ni la vulneración de los derechos adquiridos. Al respecto, la jurisprudencia de esta Corporación es clara. En efecto en la Sentencia C-511 de 1992, con ponencia del Magistrado Dr. Eduardo Cifuentes Muñoz, la Corte señaló:

"En principio la Constitución no establece una proscripción de los perjuicios que puedan atribuirse a las mutaciones legislativas, de otra parte necesarias y permanentes. Si bien el ordenamiento constitucional garantiza los derechos adquiridos con arreglo a las leyes civiles, los cuales no pueden ser desconocidos ni vulnerados por leyes posteriores (Constitución Política, artículo 58), ellos se circunscriben a las situaciones jurídicas individuales, subjetivas o concretas, creadas o consolidadas bajo el imperio de la ley (Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Magistrado Ponente Dr. Jacobo Pérez Escobar)".

De acuerdo con lo anterior, se evidencia la importancia que en nuestro medio jurídico tiene el principio de aplicación de la irretroactividad de las normas, las cuales para el caso que nos ocupa tienen esa doble connotación, en el entendido que la irretroactividad de las normas tributarias de carácter sustancial es de origen Constitucional, bien sea que a través de las mismas se estén regulando impuestos de periodo, en cuyo caso como se ha dejado expresado las respectivas disposiciones sólo son aplicables a partir del período o vigencia siguiente de la expedición de la ley que la contenga, o en su defecto, para los impuestos que no son de periodo la aplicación de la ley se hace de forma inmediata, pero con efectos hacia el futuro, esto es, que no se pueden aplicar retroactivamente.

Pero lo más importante en todo caso que merece la pena destacar de esta sentencia, es tener claro, que como el fenómeno de la irretroactividad está consagrado en la Constitución, la vigencia de estas normas es de carácter

permanente, salvo reforma constitucional que se haga en este sentido, aspecto que no acontece cuando el tema de la irretroactividad de la ley es abordado por el legislador, en cuyo caso se pueden dar variantes con una sola limitación que sería la de respetar los derechos adquiridos.

El Consejo de Estado⁸¹, mediante sentencia, en relación con este principio sostuvo:

“(…) PRINCIPIO DE LEGALIDAD DEL IMPUESTO / IRRETROACTIVIDAD DE LA LEY TRIBUTARIA / OBLIGACION TRIBUTARIA - Elementos

El principio de legalidad que gobierna el sistema tributario, y que se encuentra incorporado vigorosamente en nuestro ordenamiento constitucional exige que la Ley Fiscal sea preexistente al hecho imponible, pues la Ley Tributaria como toda ley es irretroactiva, y sólo se aplica hacia el futuro sobre hechos que se verifiquen o cumplan dentro del período fiscal que comience después de iniciar su vigencia, como lo señala expresamente el artículo 338 de la Constitución Política en su inciso 3o. Lo anterior implica que para que pueda someterse al gravamen un determinado hecho económico es requisito indispensable que previamente exista una norma (Nacional, Departamental o Municipal) que determine el hecho generador del tributo, los sujetos pasivos y activos, la base gravable y la tarifa. Pues si la ley no existe o no contiene todos los elementos necesarios para que surja, respecto de, una determinada persona, la obligación tributario, ésta no puede determinarse por la Administración aplicando analógicamente otras normas u otros procedimientos. Menos aún puede la Administración aplicar retroactivamente una disposición para llenar hacia atrás, los vacíos o corregir imprevisiones o yerros de una norma con el único fin de imponer tributos (...).”

2.3.7.3 Aplicación de las normas de procedimiento

Frente a las normas de procedimiento tributario, desde luego las reglas de aplicación de la ley cambian en relación con las que establecen o modifican impuestos o contribuciones. Con todo, resulta de meridiana claridad establecer a partir de qué momento las leyes que contienen normas de esta naturaleza se pueden aplicar, en el entendido que en estos casos el soporte constitucional lo encontramos en el debido proceso, que como lo enseña en artículo 29, se aplicará a toda clase de actuaciones judiciales y administrativas, sin perder de vista que se trata de un derecho fundamental.

En el artículo 6º del Código de Procedimiento Civil, Modificado Ley 794 de 2003, art. 2º, se establece “Las normas procesales son de derecho público y orden público y, por consiguiente, de obligatorio cumplimiento, y en ningún caso, podrán ser derogadas, modificadas o sustituidas por los funcionarios o por los particulares, salvo autorización expresa de la ley. Las estipulaciones que contraríen lo dispuesto en este artículo se tendrán por no escritas”.

⁸¹ Consejo de Estado. - Sala de lo Contencioso Administrativo. - Sección Cuarta. Santafé de Bogotá, D. C., sentencia de siete (7) de octubre de mil novecientos noventa y cuatro (1994).Exp. 5645. M. P. Dr. Guillermo Chahín Lizcano.

La regla general en materia de normas de contenido procedimental en cuanto a su aplicación, es que se debe hacer de manera inmediata, justamente por tratarse de disposiciones de derecho público y de obligatorio cumplimiento.

De todas maneras, bien es sabido, que en los diferentes procesos que están en curso o trámite se deben cumplir con una serie de trámites o etapas procesales las cuales se van desarrollando paulatinamente y claro está que las actuaciones administrativas no son ajenas a ello, razón por la cual es normal que el legislador al momento de expedir una ley procedimental, independiente de la vigencia legal que debe tener en cuanto a su aplicación, establezca las reglas de aplicación atendiendo la etapa o etapas que se hayan cumplido o que estén cursando.

Con todo, en el evento de presentarse alguna dificultad en cuanto a la aplicación de la ley, ha sido de mucha utilidad para dirimir cualquier conflicto que se pueda presentar, lo normado en el artículo 40 de la ley 153 de 1887, en el entendido que las normas concernientes a la sustanciación y ritualidad de los juicios prevalecen sobre las anteriores, desde el momento en que deban regir, aclarando que los términos que hubiesen empezado a correr, y las actuaciones y diligencias que ya estuvieren iniciadas, se regirán por la ley vigente al tiempo de su iniciación.

De lo expuesto se deduce sin lugar a dudas, que en la Constitución de 1991 se incluyeron temas muy importantes en el campo impositivo, reiterándose que su ejercicio lo tiene el Congreso de la República, las asambleas departamentales, y los concejos distritales y municipales, como desarrollo del principio de legalidad. Que dentro de este mismo contexto en la Constitución se exige, que cuando se legisle en materia de impuestos o contribuciones, en la ley se deben establecer los elementos de la obligación tributaria. Se precisaron igualmente dos aspectos muy importantes dentro del principio de legalidad: primero, prohibir de manera expresa que en este tema se puedan conceder facultades al Presidente de la República y segundo, establecer la entrada de vigencia de la ley de manera concreta, cuando se trate de impuestos de periodo.

Asimismo, se tiene que el Constituyente del 91 reguló los principios en los que se debe fundamentar el sistema tributario en Colombia, los cuales no tenían ningún tipo de regulación en la Constitución del 86. En el campo procedimental, se estableció de manera directa que el debido proceso como garantía constitucional es aplicable a las actuaciones judiciales y a las actuaciones administrativas, amén de los principios relacionados aplicables a la función administrativa, de lo cual se hará referencia en el capítulo siguiente.

CAPÍTULO 3. CONEXIÓN DE LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DE LA TRIBUTACIÓN, CON LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES QUE ORIENTAN LA ACTIVIDAD ADMINISTRATIVA.

3.1 ASPECTOS GENERALES

El constitucionalista español Mariano García Canales⁸², expresa acerca de los principios constitucionales:

“(…) Desde un punto de vista muy general, puede decirse que los principios inducidos de la Constitución pueden ser considerados como una especie dentro del *genus* de los principios generales. A este apartado y al último corresponde detallar los elementos diferenciadores.

Comencemos por advertir que, aun dentro de su variedad, los principios constitucionales forman un conjunto homogeneizado por el dato capital de su supremo valor normativo dentro del ordenamiento jurídico. Sean principios constitucionalizados, sean principios inducidos del articulado constitucional, los principios constitucionales participan de la fuerza normativa de la Constitución en relación con las restantes normas del ordenamiento.

Como en el caso de los principios generales, los constitucionales inducidos parecen quedar aminorados con la simple calificación de fuente subsidiaria.

Es oportuno recordar que gozan de una funcionalidad amplia, como elemento informador, aunque, como es natural, no pueden en ningún caso oponerse a la Ley Constitucional. El texto de la *norma normarum* puede contener principios que sinteticen o sumen reglas complementarias, aclaratorias, interpretativas, etc., pero no alumbrar un sentido con el que se opongan a lo expresado en el texto ni a lo que ha aflorado como norma consuetudinaria debidamente asentada (…)

El marco general de los principios constitucionales aplicables a los impuestos tiene un valor muy importante dentro de nuestro esquema constitucional, pues en ellos se deja sentado los límites que tienen las autoridades correspondientes para ejercer el poder impositivo, esto es, el Congreso de la República, las asambleas departamentales y los concejos distritales o municipales, cuando el legislador los faculte al efecto, en el caso que los entes o entidades territoriales decidan ejercer esta función, en las condiciones que se dejaron plasmadas.

Por otra parte, los principios constitucionales que orientan la función administrativa estatuidos en la Carta, determinan los límites de la actividad administrativa, la cual está al servicio de los intereses generales dependiendo del objeto o de los cometidos estatales que se deban cumplir en cada caso, los cuales serán tenidos en cuenta en su aplicación, pues en ellos se plasma hasta dónde puede llegar la función atribuida; no obstante, que por regla general la actividad administrativa se encuentra reglada. En todo caso, estos principios constitucionales a falta de regulación o de regulación confusa o deficiente de las actuaciones administrativas pertinentes, son una buena herramienta para integrarlos y desarrollarlos, para

⁸² Artículo colgado en la página de internet: www.cepc.es. Llamado “Principios generales y principios constitucionales. Escrito por M. García Canales. Tomado en Marzo 2 de 2010.

garantizar de esta forma la debida aplicación no sólo de los principios sino las normas constitucionales que conforman el sistema tributario en Colombia.

3.2 PRINCIPIOS TRIBUTARIOS Y PRINCIPIOS DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA O PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO, INTEGRADOS AL SISTEMA TRIBUTARIO.

Los principios tributarios que conforman el sistema tributario en Colombia, de acuerdo con nuestra Constitución y que fueron ampliamente desarrollados en el capítulo precedente, que corresponden al de legalidad, al deber de contribuir, al de justicia, el de equidad, el de eficiencia, el de progresividad y el de no retroactividad de la ley, consideramos, que hacen parte al derecho sustancial impositivo que regulan de manera general todo lo relacionado con las obligaciones tributarias.

Pero en el cumplimiento de las respectivas obligaciones fiscales, que tiene como fin el pago del tributo⁸³, encontramos otros principios de orden constitucional que orientan la actividad o actuación administrativa, la cual está al servicio de los intereses generales y que se desarrolla con fundamento en los principios plasmados en el artículo 209⁸⁴, debiendo coordinar las autoridades pertinentes sus actuaciones para el adecuado cumplimiento de los fines del Estado, tal como lo establece la norma citada.

Aquí es donde debemos articular el aspecto sustancial de los tributos, con las normas de procedimiento, pues si bien es cierto los mismos tienen un origen constitucional, una vez establecidos o creados o modificados, se debe pensar en los mecanismos correspondientes dispuestos no sólo en la Constitución, sino en la ley, con el fin de verificar el cumplimiento de tales obligaciones.

El cumplimiento de las obligaciones tributarias no se realiza de manera accidental, por el contrario, ello corresponde a actuaciones que deben cumplir los destinatarios determinados de la ley, denominados en términos genéricos como contribuyentes, o sujetos pasivos de la obligación, de un lado; por otro, dentro del marco de las actuaciones que las autoridades deben cumplir, encontramos, el ente controlador o verificador del cumplimiento de las obligaciones establecidas, el cual para poder actuar debe sujetarse a las funciones determinadas en la ley, garantizando en todo caso, que su actuar o actuación se ajusta al principio de legalidad o del debido proceso.

⁸³ El artículo 1º del Estatuto Tributario, determina: "Origen de la obligación sustancial. La obligación tributaria sustancial se origina al realizarse el presupuesto o los presupuestos previstos en la ley como generadores del impuesto y ella tiene por objeto el pago del tributo".

⁸⁴ El artículo 209 de la Constitución Política, señala: "La función administrativa está al servicio de los intereses generales y se desarrolla con fundamento en los principios de igualdad, moralidad, eficacia, economía, celeridad, imparcialidad y publicidad, mediante la descentralización, la delegación y la desconcentración de funciones".

Es verdaderamente interesante llegar a este punto coyuntural, porque salimos del ámbito de la abstracción o de la generalidad propiamente dicha, para empezar a delimitar desde el punto de vista de los principios y normas que regulan la actividad administrativa el campo de acción que se debe cumplir, atendiendo como se había indicado, “el adecuado cumplimiento de los fines del Estado”, que no es otro que el de velar firmemente por la exactitud que los contribuyentes deben hacer al efectuar el pago del tributo.

En la obra denominada Interpretación y Génesis de la Constitución de Colombia⁸⁵, en relación con la función administrativa en términos generales, al interpretar el artículo 209 se anota:

“(…) Debe entenderse por función administrativa aquella actividad que concreta la voluntad del Estado en el mundo fáctico, que aplica las normas jurídicas a los casos concretos. Esa ejecución del derecho en todos los órdenes debe igualmente realizar el interés general de acuerdo los principios de igualdad, moralidad, eficacia, economía, celeridad, imparcialidad y publicidad.

Igualdad, que de acuerdo con el artículo 13 debe ser promovida por el Estado para que sea real y efectiva; moralidad, que no es otra cosa que el conjunto de valores éticos de la sociedad en un momento dado, más allá de la moralidad cristiana o de un determinado credo; eficacia, en cuanto genere efectos no sólo jurídicos sino fácticos; economía, que racionalice los recursos y se obtenga su maximización, o sea el mayor beneficio con el menor empleo de recursos posibles; celeridad, en la rapidez con la cual debe actuar la administración de manera que no haga nugatorio el derecho que debe ejecutarse; imparcialidad, pues no debe favorecer o preferir determinados intereses particulares; y publicidad, porque la actuación de la administración puede ser conocida por cualquiera, por tratarse de la cosa pública, y permitiendo la fiscalización ciudadana.

La función administrativa la cumple la rama ejecutiva a través del órgano de gobierno,- presidente, ministros y directores de departamentos administrativos-, y mediante la descentralización, delegación y desconcentración de funciones (…)

3.3 DEL DEBIDO PROCESO.

Uno de los aspectos que merece la pena rescatar en la Constitución del 91 es que se haya acabado con el mito concebido en la Constitución del 86, en el sentido que el debido proceso sólo era aplicable al proceso penal, y que por vía doctrinaria y jurisprudencial se llegare a concluir que el debido proceso en cuanto a sus principios y regulaciones que existían en otros ordenamientos distintos al proceso penal, también debían cumplirse y respetarse en todo caso.

Es así como el constituyente del 91 determina que el debido proceso se aplica a toda clase de actuaciones judiciales y administrativas⁸⁶, considerándolo además, como un derecho fundamental, pues quedó consagrado en el Título II, relacionado

⁸⁵ LLERAS DE LA FUENTE, Carlos y Otros. Interpretación y Génesis de la Constitución de Colombia. Santafé de Bogotá D. C., agosto de 1992. Producción editorial Departamento de Publicaciones Cámara de Comercio de Bogotá. Págs. 362-363.

⁸⁶ El artículo 29 de la Constitución Nacional, establece: “El debido proceso se aplicará a toda clase de actuaciones judiciales y administrativas”.

con los “derechos, las garantías y los deberes”, Capítulo 1, referente a “los derechos fundamentales”. Entre los diferentes derechos fundamentales regulados, se encuentra el del debido proceso, como de aplicación inmediata, esto es, tan pronto entrara en vigencia la nueva Constitución⁸⁷, pues se advierte la importancia del tema, en particular cuando además se hace referencia directa a que las actuaciones administrativas quedaron incluidas dentro de este contexto.

El debido proceso como garantía constitucional es fundamental en el desarrollo de las actuaciones administrativas, pues como es sabido en nuestro medio jurídico, se cumple observando los principios de legalidad y de responsabilidad, principios básicos que garantizan en todo caso que el actuar de la administración se ajustará a ellos, so pena que las decisiones finales que se adopten sean sancionadas por ilegalidad en el evento que infrinjan las normas en las que deberían fundarse, o por haber sido tomadas por funcionarios u organismos incompetentes, o con desconocimiento del derecho de audiencias y defensa, o mediante falsa motivación o con desviación de las atribuciones propias del funcionario o corporación que las haya proferido⁸⁸, en cuyo caso no se descarta que la responsabilidad de los servidores públicos que intervinieron en la respectiva actuación quede comprometida, como lo enseñan los artículos 2º, 6º y 90 de la Constitución Nacional⁸⁹, normas que son la fuente primordial para derivar la responsabilidad que se les pueda inculcar, se insiste, en el evento que haya lugar a ello.

En materia del debido proceso son diversos los pronunciamientos que ha proferido nuestra máxima autoridad de la jurisdicción constitucional, pues sólo para citar algunos casos, se tiene:

“(…) La garantía del debido proceso, plasmada en la Constitución colombiana como derecho fundamental de aplicación inmediata (artículo 85) y consignada, entre otras, en la Declaración Universal de Derechos Humanos de 1948 (artículos 10 y 11), en la

⁸⁷ El artículo 85 de la Constitución, señala: “Son de aplicación inmediata los derechos consagrados en los artículos 1,12,13,14,15,16,17,18,19,20,21,23,24,26,27,28,29,30,31,33,34,37 y 40”.

⁸⁸ El artículo 84 del Código Contencioso Administrativo. Modificado.Decr.2304 de 1989, art.14, que regula la acción de nulidad que puede ejercer cualquier persona, para que se declare la nulidad de los actos administrativos, cuando quiera que se den alguna de las causales allí previstas.

⁸⁹ El Inciso 2º del artículo 6º de la Constitución Política, determina: “Las autoridades de la República están instituidas para proteger a todas las personas residente en Colombia, en su vida, honra, bienes, creencias y demás derechos y libertades, y para asegurar el cumplimiento de los deberes sociales del Estado y de los particulares”.

En el artículo 6º, ibídem, se indica: “Los particulares sólo son responsables ante las autoridades por infringir la Constitución y las leyes. Los servidores públicos lo son por las mismas causas y por omisión o extralimitación en el ejercicio de sus funciones”.

Por último, el artículo 90 Constitucional. Establece: “El Estado responderá patrimonialmente por los daños antijurídicos que le sean imputables, causados por la acción o la omisión de las autoridades públicas.

En el evento de ser condenado el Estado a la reparación patrimonial de uno de tales daños, que haya sido consecuencia de la conducta dolosa o gravemente culposa de un agente suyo, aquél deberá repetir contra éste”.

Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre proclamada el mismo año (artículo XXVI) y en la Convención Americana sobre Derechos Humanos (Pacto de San José de Costa Rica, 1969, Artículos 8 y 9), no consiste solamente en las posibilidades de defensa o en la oportunidad para interponer recursos, como parece entenderlo el juzgado de primera instancia, sino que exige, además, como lo expresa el artículo 29 de la Carta, el ajuste a las normas preexistentes al acto que se imputa; la competencia de la autoridad judicial o administrativa que orienta el proceso; la aplicación del principio de favorabilidad en materia penal; el derecho a una resolución que defina las cuestiones jurídicas planteadas sin dilaciones injustificadas; la ocasión de presentar pruebas y de controvertir las que se alleguen en contra y, desde luego, la plena observancia de las formas propias de cada proceso según sus características⁹⁰(...)”

En otro pronunciamiento, frente a este mismo tema, adujo:

“(…) **1. Debido Proceso**

El debido proceso es todo un conjunto de derechos de las personas expresado en los artículos 28 (libertad de movimiento y otras cortapisas que se le imponen al Estado), 29 (el propio debido proceso y el derecho de defensa), 30 (recurso de habeas corpus), 31 (doble instancia), 33 (inmunidad penal), 34 (prohibición de destierro, confiscación y prisión perpetua), 36 (derechos de asilo). La importancia del debido proceso se liga a la búsqueda del orden justo, por consiguiente, en la Constitución de 1991 el debido proceso es algo más profundo que tipificar conductas, fijar competencias, establecer reglas de sustanciación y ritualismos, indicar formalidades y diligencias, como se deducía de los términos empleados por la ley 153 de 1887.

El debido proceso no es solamente poner en movimiento mecánico las reglas de procedimiento y así lo insinuó Ihering. Con este método se estaría dentro del **proceso legal** pero lo protegible mediante tutela es más que eso, es el proceso justo, para lo cual hay que respetar los principios procesales de publicidad, inmediatez, libre apreciación de la prueba, y, lo más importante: el derecho mismo.**2. Reglas y principios en el debido proceso.** En el Título “De los principios fundamentales” de la Constitución está incluido el artículo 2° que señala como fin esencial del Estado la **efectividad de los principios**. En el artículo 228 se establece la prevalencia del derecho sustancial, en el artículo 229 de la C. P. se consagra el acceso a la administración de justicia, en el artículo 230 se habla del imperio de la ley y en el artículo 29 se desarrolla el debido proceso. Respecto a esta última norma, la enumeración allí contenida no puede ser una camisa de fuerza, sino que se trata de las llamadas **NORMAS ABIERTAS**. Entonces, la discrecionalidad del juez (característica de la escuela antiformalista del realismo jurídico norteamericano) permite que la cláusula abierta sea un instrumento fundamental para lograr la finalidad constitucional del debido proceso. Sobre este tópico de las normas abiertas, Ernest Fuchs, a principios del siglo, dijo: *“en los estudios, la ciencia y la praxis las reglamentaciones procesales no tienen por qué jugar un papel mayor que el que en la medicina tiene la reglamentación hospitalaria (…)”*.

⁹⁰ Corte Constitucional. Sentencia T-460 del 15 de julio de 1992. M.P. José Gregorio Hernández Galindo.

3.4 DE LOS PRINCIPIOS EN LAS ACTUACIONES FISCALES, A LA LUZ DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA, DEL ESTATUTO TRIBUTARIO Y DEL CÓDIGO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO.

El tema de los principios es muy amplio y se hará alusión a los mismos, así sea de manera general, para lo cual nos apoyaremos en lo expuesto por el tratadista y catedrático Ibáñez Najar⁹¹, en su dispendiosa obra sobre “estudios de derecho constitucional y administrativo”, que con seguridad nos ayudará a tener una mayor claridad sobre el tema:

“(…) Para el año 1982, Colombia no contaba siquiera con los principios que orientan la actuación administrativa a cargo de las autoridades, excepto en lo relacionado con la impugnación en sede administrativa de los actos de carácter particular y su revocatoria directa, según las normas previstas en el Decreto 2733 de 1959⁹². En tal virtud, en primer lugar, la Ley 58 de 1982⁹³ enunció los principios que en lo sucesivo orientarían la actuación y definió el contenido y alcance de los mismos y, posteriormente, el Código Contencioso Administrativo expedido en 1984⁹⁴ se ocupó de precisar tales contenidos, todo lo cual sirvió para que más adelante, en 1991, el constituyente los elevara a rango constitucional. Ahora, según la Constitución Política la actuación administrativa debe sujetarse, entre otros, a los siguientes principios orientadores:
Estado social de derecho (C.P. art. 1º) (...)
Soberanía popular (C.P. art. 3º) (...)
Participación (C.P. art. 2º) (...)
Supremacía constitucional (C.P. art 4º) (...)
Responsabilidad (C.P. arts. 6º, 90, 92 y 124) (...)
Primacía de los derechos inalienables de la persona (C.P. art. 5º) (...)

⁹¹ IBÁÑEZ NAJAR, Jorge Enrique. Estudios de derecho constitucional y administrativo. Segunda Edición 2007, corregida y aumentada. Legis S. A. Bogotá D. C. Colombia. Págs.810-815.

⁹² No debemos olvidar que el Decreto 2733 de 1959, regulaba lo referente al derecho de petición, sin que existiesen reglas relacionadas con su trámite; que tomada la decisión pertinente por parte de la autoridad administrativa, contra la misma se podía interponer el recurso de reposición o el de apelación, según el asunto. Por último, como tema de procedimiento administrativo, regulaba lo relativo a la revocatoria directa de los actos. Estos eran los temas que contenía a grandes rasgos y que se aplicaban para aquel entonces, desde luego, a nivel nacional. Este Decreto tuvo vigencia por el espacio de veinticinco años, siendo derogado por el Código Contencioso Administrativo, que entró a regir el primero (1º) de marzo de mil novecientos ochenta y cuatro (1984). Referencia fuera de texto.

⁹³ Como comentario al margen, recordemos que a través de la ley 58 de 1982, se concedieron facultades extraordinarias al Presidente de la República para reformar el Código Contencioso Administrativo. Referencia fuera de texto.

En cuanto a los principio orientadores que regularían la actuación administrativa, el artículo 2º de la ley de facultades, determinaba: “La actuación administrativa se desarrollará con arreglo a los principios de economía, celeridad, eficacia e imparcialidad; **estos principios servirán para resolver las cuestiones que puedan suscitarse en la aplicación de las reglas de procedimiento administrativo**”. Subrayado fuera del texto.

⁹⁴ De otro lado, recordemos igualmente, que en virtud de la ley de facultades (ley 58 de 1982), se expidió el Decreto 01 de 1984, o Código Contencioso Administrativo. En el artículo 3º, se establece: “Principios orientadores. Las actuaciones administrativas se desarrollarán con arreglo a los principios de economía, celeridad, eficacia, imparcialidad, publicidad y contradicción y, en general, conforme a las normas de esta parte primera (...)” Comentario fuera de texto.

Diversidad étnica y cultural (C.P. art. 7º) (...)
Igualdad (C.P. art. 13) (...)
No discriminación negativa y sí discriminación positiva (C.P. art. 13) (...)
Protección especial (C.P. arts. 13, 44,45, 46 y 47) (...)
Acceso a las autoridades administrativas (C.P. arts. 23 y 74) (...)
Debido proceso sustancial (C.P. art. 29) (...)
Defensa (C.P. art. 29) (...)
Audiencia (C.P. art 29) (...)
Doble instancia (C.P. art. 31) (...)
Contradicción (C.P. art. 29) (...)
Favorabilidad (C.P. art. 29) (...)
Presunción de inocencia (C.P. art. 29) (...)
Formación, ejercicio y control del poder político (C.P. art. 40) (...)
Buena fe (C.P. art. 83) (...)
Solidaridad (C.P. art. 95) (...)
Competencia (C.P. arts. 121,122 y 123) (...)
Legalidad (C.P. art. 123) (...)
Prevalencia del interés general (C.P. art. 209) (...)
Economía (C.P. art. 209) (...)
Celeridad (C.P. art. 209) (...)
Eficacia (C.P. art. 209) (...)
Imparcialidad (C.P. art. 209) (...)
Publicidad (C.P. art. 209) (...)
Moralidad (C.P. arts. 88 y 209) (...)
Prevalencia del interés público o social (C.P. art. 58) (...)
Rendición de cuentas (C.P. art. 270) (...)
Mensurabilidad (Corte Constitucional, Sent. C-271/98) (...)."

Ahora bien, en relación con los principios que se aplican a la actuación tributaria, no debe perderse de vista que se trata de un procedimiento administrativo de carácter especial, como existen muchos procedimientos de esta naturaleza, sin que se haya detenido el legislador en cada actuación especial a regular o establecer principios específicos, dentro de los cuales la actuación o actuaciones especiales deban cumplirse, de lo cual no se escapa tampoco el procedimiento tributario.

Pero dadas las características que se deben cumplir alrededor de las actuaciones administrativas en términos generales, si bien es cierto, la actuación administrativa o procedimiento tributario no cuenta con unos principios orientadores específicos que orienten su desarrollo, con todo, estimamos, que ello no es óbice, para que en desarrollo de la función administrativa pertinente, se deban tener en cuenta los principios constitucionales plasmados en el artículo 209, ya comentado, pues allí están contenidos en términos generales los principios que se deben aplicar y desarrollar en la función administrativa, sin detenernos a revisar si la actuación administrativa es de orden general o especial.

Por otra parte, no obstante que el Código Contencioso Administrativo, fue expedido con anterioridad a la Constitución del 91, en la actualidad se sigue aplicando con sus más de cinco lustros de vigencia y reformas posteriores. Luego, es perfectamente válido sostener que, si bien es cierto, el procedimiento administrativo tributario no cuenta con unos principios orientadores determinados,

el inciso 2º del artículo 1º de este código⁹⁵, es aplicable y por ende, los principios orientadores contenidos y definidos en el artículo 3º ibídem.

Aclarado el dilema en el sentido que a los procedimientos o actuaciones administrativas de carácter especial, como sucede en el campo impositivo, le son aplicables los principios no sólo de carácter legal determinados en el Código Contencioso Administrativo, sino los constitucionales, nos ocuparemos ahora en analizar un poco más a fondo los principios enunciados en este acápite, esto es, los principios de igualdad, moralidad, eficiencia, economía, celeridad, imparcialidad y publicidad, toda vez, que en ellos encontraremos la razón de ser en cuanto a su observancia en desarrollo de las actuaciones tributarias, como se analizará más adelante, sino de todos los principios, al menos de algunos de ellos.

3.4.1 Principio de igualdad.

Igualdad como principio tiene diversas implicaciones, como la contenida, incluso, en el artículo 13 como derecho fundamental, en el sentido que “todas las personas nacen libres e **iguales ante la ley**” y en esta última parte tiene una mayor aplicabilidad el principio de igualdad, en la medida que “la función administrativa está al servicio de los intereses generales”, esto es, que quienes cumplan dicha función en modo alguno podrán desconocer los derechos de las personas so pretexto de estar actuado en cumplimiento de un cometido estatal.

Frente a la igualdad ante la ley en el Diccionario de Derecho⁹⁶ de Rafael de Pina y otro, se define como:

“Trato igual en circunstancias iguales, que significa la prohibición de toda decisión o norma legal de carácter discriminatorio por parte de los órganos estatales.

La igualdad ante la ley –se ha dicho- es un caso de razonabilidad de las leyes que representa una garantía constitucional y una valoración vigente en todos los países constituidos sobre la ideología demoliberal (LINARES, El debido proceso como garantía innominada en la Constitución Argentina. Razonabilidad de las leyes, Buenos Aires, 1944). Este principio se encuentra reconocido en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

La expresión “igualdad ante la ley” debe ser entendida en sentido de igualdad ante el derecho”.

En sentencia de tutela T-432 de 1992⁹⁷, en relación con el principio de igual se adujo:

“(…) Ese principio de la igualdad es objetivo y no formal; él se predica de la identidad de los iguales y de la diferencia entre los desiguales. Se supera así el concepto de la

⁹⁵ El inciso 2º del artículo 1º del Código Contencioso Administrativo, determina: “Los procedimientos administrativos regulados por leyes especiales se regirán por éstas; en lo no previsto en ellas se aplicarán las normas de esta parte primera que sean compatibles”.

⁹⁶ DE PINA, Rafael y DE PINA VARA, RAFAEL. Diccionario de Derecho. Decimocuarta Edición aumentada y actualizada. Editorial Porrúa, S.A. México, 1986. pág.294.

⁹⁷ En sentencia T-432 de 1992. Junio 25. Corte Constitucional.MP: Dr. Simón Rodríguez Rodríguez.

igualdad de la ley a partir de la generalidad abstracta, por el concepto de la generalidad concreta, que concluye con el principio según el cual no se permite regulación diferente de supuestos iguales o análogos y prescribe diferente normación a supuestos distintos. Con este concepto sólo se autoriza un trato diferente si está razonablemente justificado. Se supera también, con la igualdad material, el igualitarismo o simple igualdad matemática.

Hay pues que mirar la naturaleza misma de las cosas; ella puede en sí misma hacer imposible la aplicación del principio de la igualdad formal, en virtud de obstáculos del orden natural, biológico, moral o material, según la conciencia social dominante en el pueblo colombiano.

Por ello, para corregir desigualdades de hecho, se encarga al Estado de promover las condiciones para que la igualdad sea real y efectiva. En este sentido se deben adoptar medidas en favor de grupos discriminados o marginados, y proteger especialmente a aquellas personas que por su condición económica, física o mental se encuentren en circunstancias de inferioridad manifiesta, como afirma el artículo 13 en sus incisos 2o. y 3o (...)."

3.4.2 Principio de moralidad

El tema de la moralidad administrativa dentro de la función pública ha cobrado mucha vigencia, incluso se ha sacado de este escenario para involucrarlo además como garantía de derechos colectivos que se puedan ver conculcados por la acción de los servidores públicos, en las llamadas acciones constitucionales reguladas en la ley 472 de 1998.

Al efecto, el Consejo de Estado⁹⁸, dentro de un proceso relacionado con una acción popular, frente a la moralidad administrativa, adujo:

"(...) Ya en otra oportunidad¹, la Sala tocó el tema del derecho colectivo a la moralidad administrativa. Reconoció que se trata de un principio constitucional que debía ser aplicado como consecuencia del alcance cualitativo del Estado Social de derecho, que impone otra manera de interpretar el derecho disminuyendo la importancia sacramental del texto legal², pues el "Estado de Derecho es (...) bastante más que un mecanismo formal resuelto en una simple legalidad; es una inequívoca proclamación de valores supraleales y de su valor vinculante directo"³.

De allí que es tarea del juez garantizar la vinculación directa de la función administrativa al valor de los principios generales proclamados por la Constitución, aunque eso le cueste, como ya lo ha reconocido la jurisprudencia de esta corporación, hacerse cargo de la difícil tarea de aplicar directamente tales principios, cuyo contenido, por esencia, es imposible de definir a priori, pues de hacerlo se corre el riesgo de quedarse en un nivel tan general, que cada persona puede extraer significados distintos y llegar a soluciones diversas⁴ ...

Adicionalmente, se anotó que la regla que cataloga la moralidad administrativa como derecho colectivo, esto es, el art. 4 de la ley 472 de 1998, es asimilable a lo que en derecho penal se ha denominado *norma en blanco*, pues contiene elementos cuya definición se encuentra, o se debería encontrar, en otras disposiciones, de manera que para aplicar la norma en blanco, el juez debe sujetarse a lo que prescribe la norma remitida respecto del concepto no definido en aquella. En efecto, se dijo, el artículo 4 de esa ley prescribe que los derechos enunciados "estarán definidos y regulados por las normas

⁹⁸ En sentencia 166 de 2001. Junio 17. Consejo de Estado Sala Contencioso Administrativa Sección Tercera. Radicado AP 166. Consejero Ponente Dr. Alier Eduardo Hernández Henríquez.

actualmente vigentes o las que se expidan con posterioridad a la vigencia de la presente ley", y el artículo 7 refuerza esa idea, disponiendo que los derechos "protegidos por las acciones populares y de grupo se observarán y aplicarán de acuerdo a como están definidos y regulados en la Constitución, las leyes y los tratados internacionales que vinculen a Colombia" (...).

Sobre el tema en concreto, frente a las acciones constitucionales, en lo que tiene que ver con la moralidad administrativa, el profesor y experto en asuntos administrativos doctor Carlos Ariel Sánchez Torres⁹⁹, se refirió:

"(...) Señalamos anteriormente que el artículo 209 de la Constitución Política de 1991 se establece que, en el ejercicio de su función, la administración debe observar el principio de moralidad. Así mismo, el inciso 1º del artículo 87 de la Constitución Política de 1991 establece que la ley regulará las acciones populares para la protección de los derechos e intereses colectivos, relacionados con el patrimonio, el espacio, la seguridad y la salubridad públicos, la moral administrativa, el ambiente, la libre competencia económica(...)

En desarrollo del precepto constitucional antes mencionado, el artículo 2º de la Ley 472 de 1998 define las acciones populares como medios procesales para la protección de derechos e intereses colectivos y señala que estas se ejercerán para evitar el daño contingente, hacer cesar el peligro, la amenaza, la vulneración o agravio sobre los derechos o intereses colectivos, o restituir la cosas a su estado anterior cuando fuese posible (...)

La acción de moralidad administrativa debe estar dirigida a buscar un interés general y no un interés particular, aunque el demandante de la acción tenga derecho a recibir un incentivo 7.

Hemos querido resaltar la acción de moralidad administrativa porque ella constituye un importante avance en la adecuación de los medios de control judicial al nuevo modelo de administración pública que se ha adoptado en Colombia. En efecto, no existe en nuestra tradición jurídica un antecedente similar al de esta acción, en la que el administrado censura el comportamiento del administrador porque no se ajusta a los valores sociales exigidos para el ejercicio de su actividad de servicio público. Vemos, entonces, que el control judicial en materia de acciones de moralidad administrativa, se aleja de la concepción clásica de dicho control en la medida que el juez no se limita a verificar si la administración ha cumplido o incumplido una determinada norma (...).

3.4.3 Principio de eficacia.

Eficacia, como lo define el diccionario de la lengua española, significa: "Eficacia. Del lat. *eficacia*. Capacidad de lograr el efecto que se espera o desea"¹⁰⁰.

En el inciso 4º, artículo 3º del Código Contencioso Administrativo, se determina que "en virtud del principio de eficacia, se tendrá en cuenta que los procedimientos deben lograr su finalidad, removiendo de oficio los obstáculos puramente formales y evitando decisiones inhibitorias. Las nulidades que resulten de vicios de

⁹⁹ En revista Civilizar. Artículo titulado "La Nueva Administración Pública y la Jurisdicción Contencioso-Administrativa". Revista electrónica de difusión científica. Universidad Sergio Arboleda. Bogotá Colombia. Junio de 2005. Tomado de la página <http://www.usergioarboleda.edu.co/civilizar>. Abril 21 de 2010.

¹⁰⁰ Tomado de internet. Página www.rae.es. Real Academia Española. Vigésima Segunda Edición. Edición 2001. Marzo 8 de 2010.

procedimiento podrán sanearse en cualquier tiempo (de oficio) a petición del interesado¹⁰¹, observándose que la parte relacionado con la declaratoria de nulidad oficiosa fue declarada inexecutable por la Corte Suprema de Justicia, determinación que respetamos pero que no compartimos, porque si se mira el tema ahora con mayor detenimiento por tratarse de una garantía del debido proceso que aplica para las actuaciones administrativas como se ha dejado expresado, el asunto reviste serias dudas, porque qué sentido tiene adelantar un trámite administrativo viciado de nulidad y quitarle esa posibilidad a la autoridad administrativa para que declare nula la parte viciada, y desde luego, para que la pueda subsanar dentro de la oportunidad legal, con el argumento que el control de legalidad de la actuación lo tiene la jurisdicción contenciosa. Entonces, ¿en qué queda entonces el principio de eficacia y las reglas del debido proceso?

Mediante sentencia de tutela emanada de la Corte Constitucional¹⁰², se hizo un amplio estudio relacionado con el principio de eficacia, para lo cual se toman los asuntos más importantes, a saber:

“(...) Así pues, surgen obligaciones concretas del postulado constitucional contenido en artículo 2º Superior, según el cual dentro de los fines esenciales del Estado está *“servir a la comunidad, promover la prosperidad general y garantizar la efectividad de los principios, derechos y deberes consagrados en la Constitución(...)*”.

6.- Con fundamento en esto, la jurisprudencia de esta Corte ha protegido el denominado *“principio de eficacia de la administración pública”*, según el cual las autoridades administrativas ostentan cargas relativas al desempeño de sus funciones, en orden a implementar y brindar soluciones a problemas de los ciudadanos. Dichas problemas constituyen deficiencias atribuibles a deberes específicos de la administración, y así las mencionadas soluciones han de ser ciertas, eficaces y proporcionales a éstos (...)

7.- Como se ve, el principio de eficacia de la administración pública, impide a las autoridades administrativas permanecer impávidas o inactivas frente a situaciones que afecten a los ciudadanos; además de configurarse como un fin hacia el cual deben tender dichas autoridades. En este orden, la implementación práctica de ello supone la obligación de actuación de la administración, y de la real y efectiva ejecución de medidas, y no sólo la aceptación o reflexión sobre aquello que requiere su intervención. De ahí, que la jurisprudencia constitucional haya puntualizado también la necesidad de considerar los procedimientos de las autoridades bajo la noción de debido proceso administrativo...

9.- Por último, vale la pena destacar que el legislador ha aplicado también de manera intensa el principio de eficacia de la administración pública, pues en la exposición de motivos del proyecto que se convirtió en la Ley 790 de 2002 por la cual se expidieron las disposiciones para adelantar el programa de renovación de la administración pública, esto es para la liquidación de entidades del Estado, justificó dicha política en la necesidad de hacer eficiente el desempeño de las funciones propias de las autoridades y entidades del Estado. Así, se afirmó:

“(...)2. Eficiencia de la Administración Pública. En la actualidad existe una clara y nociva multiplicación de entidades públicas que agobian al ciudadano, causan descoordinación en la acción pública y hacen inviable cualquier presupuesto estatal. El crecimiento del Estado en su conjunto ha sido excesivo y la estructura fiscal del país no es sana. (...) La reforma

¹⁰¹ La parte contenida dentro del paréntesis, esto es, (de oficio), fue declarada inexecutable por la Corte Suprema de Justicia, según sentencia del diez y siete (17) de octubre de mil novecientos ochenta y cuatro (1984).

¹⁰² Sentencia T-733 de 2009. MP: Humberto Antonio Sierra Porto. Octubre quince de dos mil nueve.

es imperativa no sólo porque de ello depende la consolidación del Estado social de derecho, sino porque de no producirse el proceso de ajuste, los gobiernos futuros tendrán que afrontar una crisis fiscal que paralizará la inversión social y pondrá en grave riesgo la estabilidad macroeconómica del país. El Estado es hoy permisivo con la corrupción, gigante en politiquería y avaro con lo social, por lo que se requiere adoptar medidas que reviertan esta situación”.

De lo cual se concluye que también por razones económicas y de estructura política, el principio de eficacia de la administración pública genera obligaciones de las entidades que conforman el Estado, y derechos correlativos de los ciudadanos (...).”

3.4.4 Principio de economía.

En cuanto al principio de economía, el Código Contencioso Administrativo¹⁰³ lo define:

“En virtud del principio de economía, se tendrá en cuenta que las normas de procedimiento se utilicen para agilizar las decisiones, que los procedimientos se adelanten en el menor tiempo y con la menor cantidad de gastos de quienes intervienen en ellos, que no se exijan más documentos y copias que los estrictamente necesarios, ni autenticaciones ni notas de presentación personal sino cuando la ley lo ordene en forma expresa”.

En este sentido se ha afirmado, que el principio de economía no sólo aplica para que las normas de procedimiento propendan por agilizar las decisiones que se deben tomar en cada caso y que los trámites se adelanten en el menor tiempo posible, sino, además, que en las actuaciones respectivas se incurra en la menor cantidad de gastos económicos por parte de quienes intervienen en ellos. Que no se exijan más documentos y copias de los estrictamente necesarios, ni autenticaciones ni notas de presentación personal, debiéndose hacer sólo cuando la ley así lo determine.

No desconocemos la importancia de este principio, pero la experiencia a lo largo de la vigencia del Código Contencioso Administrativo, nos ha mostrado unos efectos diferentes y por el contrario, con el fin de que la Administración Pública de pleno cumplimiento a dicho principio, el legislador por el contrario, ha tenido que expedir normas que tiendan a suprimir trámites, a que se soliciten a los interesados los documentos estrictamente necesarios y que se resuelvan los asuntos en el menor tiempo posible. De ello da cuenta la ley denominada de antitrámites¹⁰⁴, con la cual se estaría cumpliendo en estricto sentido este principio.

¹⁰³ El Código Contencioso Administrativo, en el artículo 3º, inciso 2º, define el principio de economía.

¹⁰⁴ Mediante la ley 692 de 2005, la cual “(...) tiene como objetivo fundamental la racionalización y simplificación de los trámites y procedimientos administrativos que deben adelantar los ciudadanos ante las entidades de la Administración Pública; con ello se pretende fortalecer las relaciones entre los ciudadanos, empresarios, servidores públicos y el Estado (...)”. Se puede consultar en este aspecto la página: www.gobiernoonline.gov.co.

3.4.5 Principio de celeridad.

En relación con el principio de celeridad aplicable a las actuaciones administrativas, se tiene, como lo define el Código Contencioso Administrativo¹⁰⁵:

“En virtud del principio de celeridad, las autoridades tendrán el impulso oficioso de los procedimientos, suprimirán los trámites innecesarios, utilizarán formularios para actuaciones en serie cuando la naturaleza de ellas lo haga posible y sin que ello releve a las autoridades de la obligación de considerar todos los argumentos y pruebas de los interesados.

El retardo injustificado es causal de sanción disciplinaria, que se puede imponer de oficio o por queja del interesado, sin perjuicio de la responsabilidad que pueda corresponder al funcionario”.

No cabe duda que este principio tiene una estrecha relación con los principios de eficacia y economía, incluso de manera tangencial hace referencia al principio de oficiosidad que se debe imprimir en el trámite de las actuaciones administrativas, autorizando a las autoridades de suprimir los trámites innecesarios, desde luego, respetando la garantía del debido proceso; además, se autoriza la utilización de formularios para determinadas actuaciones en serie, cuando la naturaleza de las mismas lo hagan posible, atendiendo desde luego, las motivaciones y pruebas que los interesados aduzcan. Se advierte que el Código Contencioso Administrativo como garantía de este principio, tiene señaladas una serie de sanciones en el evento que la Administración retarde su trámite o las decisiones respectivas, las cuales se pueden imponer de oficio y/o a petición de parte¹⁰⁶, esto sin perjuicio de la responsabilidad que se les pueda imputar, con la omisión a la conducta cometida, si con ese actuar omisivo llegaren a ocasionar perjuicios, de acuerdo con lo establecido en el artículo 77, ibídem¹⁰⁷ y en particular en el artículo 90 Constitucional¹⁰⁸.

El artículo 1º de la citada ley establece: “Objeto y principios rectores. La presente ley tiene por objeto facilitar las relaciones de los particulares con la Administración Pública, de tal forma que las actuaciones que deban surtirse ante ella para el ejercicio de actividades, derechos o cumplimiento de obligaciones se desarrollen de conformidad con los principios establecidos en los artículos 83, 84, 209 y 333

¹⁰⁵ El Código Contencioso Administrativo, en el artículo 3º, inciso 3º, define el principio de celeridad.

¹⁰⁶ Ejemplos de sanciones que se pueden imponer a los servidores públicos por incumplir los términos, los encontramos entre otras normas las siguientes: art. 7º; 22 Modificado por la ley 57 de 1985, art. 25; 27 inciso 2º; 40 inciso 2º; 60 inciso 3º; 74 y 76.

¹⁰⁷ El artículo 77 del Código Contencioso Administrativo, señala: “Sin perjuicio de la responsabilidad que corresponda a la Nación y a las entidades territoriales y descentralizadas, o a las privadas que cumplan funciones públicas, los funcionarios serán responsables de los daños que causen por culpa grave o dolo en ejercicio de sus funciones”.

¹⁰⁸ La referida norma constitucional, establece: “El Estado responderá patrimonialmente por los daños antijurídicos que le sean imputables, causados por la acción o la omisión de las autoridades públicas.

En el evento de ser condenado el Estado a la reparación patrimonial de uno de tales daños, que haya sido consecuencia de la conducta dolosa o gravemente culposa de un agente suyo, aquél deberá repetir contra éste”.

de la Carta Política. En tal virtud, serán de obligatoria observancia los siguientes principios como rectores de la política de racionalización, estandarización y automatización de trámites, a fin de evitar exigencias injustificadas a los administrados”.

Con la citada ley, se modificó el Decreto 2150 de 1995 que reguló originariamente lo concerniente a la supresión de trámites, que se debían cumplir en diversos sectores de la Administración Pública.

3.4.6 Principio de imparcialidad.

En relación con este principio, el Código Contencioso Administrativo, en el artículo 3º, inciso 6º establece:

“(…) En virtud del principio de imparcialidad, las autoridades deberán actuar teniendo en cuenta que la finalidad de los procedimientos consiste en asegurar y garantizar los derechos de todas las personas sin ningún género de discriminación; por consiguiente, deberán darles igualdad de tratamiento, respetando el orden en que actúen ante ellos”.

Por su parte el tratadista Solano Sierra¹⁰⁹, en su obra Derecho Procesal Administrativo y Contencioso, al respecto señala:

“(…) Principio De imparcialidad. En virtud del cual las autoridades deberán actuar con fundamento en la Constitución y la ley, observando siempre que la finalidad de los procedimientos radica en asegurar y garantizar los derechos de los administrados y de los particulares sin discriminación, y respetando el orden en que actúen ante la administración pública. Así mismo, la garantía de imparcialidad está dispuesta en el artículo 30 del C.C.A. Este postulado es correlativo al principio de igualdad (...)”.

En el artículo 30 del Código Contencioso Administrativo, se establece de manera general que los funcionarios que deban realizar investigaciones, practicar pruebas o resolver de manera definitiva, se aplicarán, además de las causales de recusación previstas para los jueces en el Código de Procedimiento Civil¹¹⁰, las allí enumeradas, como: 1) el haber hecho parte de lista de candidatos a cuerpos colegiados de elección popular o integradas también por el interesado, 2) Haber sido recomendado por él para llegar al cargo que ocupa el funcionario o haber sido designado por éste como referencia con el mismo fin.

Dentro de la citada norma igualmente se establece el trámite que se debe cumplir en el evento que se presente o sobrevenga alguna causal de impedimento, lo cual debe realizarse dentro de los cinco días siguientes por escrito motivo dirigido a su inmediato superior, o al procurador regional, si no lo tuviere, quien deberá resolver

¹⁰⁹ SOLANO SIERRA, Jairo Enrique. Derecho Procesal Administrativo y Contencioso. Ediciones Doctrina y Ley Ltda. Primera Edición 1997. Santafé de Bogotá, D. C. pág. 46.

¹¹⁰ Las causales de recusación se encuentran previstas en el artículo 150 del Código de Procedimiento Civil. Reformado por el Decr. 2282 de 1989, art. 1º, mods. 76 y 88.

dentro de los 10 días en forma motivada, decisión contra la cual no procede recurso. En la decisión pertinente se designará el funcionario que debe conocer del asunto, incluso puede hasta designar un funcionario ad hoc, a quien además se le ordenará entregarle el respectivo expediente.

Se determina, asimismo, que las causales de recusación se pueden declarar probadas por el inmediato superior o por el procurador regional; pueden ser propuestas, además, por los interesados en cualquier tiempo. A estos mismos funcionarios la ley los autoriza para que separen del conocimiento a un funcionario cuando, a su juicio, en virtud de denuncias puestas por el interesado, aquél no garantice la imparcialidad debida.

El tiempo que se utilice con el fin de tramitar el impedimento o recusación suspenderá los plazos para decidir o para que opere el silencio administrativo.

3.4.7 Principio de publicidad.

En el artículo 3º inciso 7º del Código Contencioso Administrativo, se define el principio de publicidad así:

“(…) En virtud del principio de publicidad las autoridades darán a conocer sus decisiones mediante las comunicaciones, notificaciones o publicaciones que ordenan este Código y la ley”.

En el Código Contencioso, capítulo X, aparece regulado todo lo referente a las publicaciones, comunicaciones y notificaciones; sobre el deber y forma de publicación, artículos 43 a 48, resaltándose que para los actos administrativos de carácter general se estableció qué debe publicarse en el Diario Oficial, o en el diario, gaceta o boletín que las autoridades destinen para ese objeto, y no serán obligatorios hasta tanto no se haya cumplido con este requisito.

Igual, se estatuyó la notificación personal para las actuaciones que pongan fin a una actuación administrativa, en cuyo evento si cumplidos los trámites para su realización no se puede hacer, procederá la notificación por edicto.

Se establece, igualmente, publicitar en el Diario oficial la parte resolutive de las decisiones, cuando a juicio de las autoridades las decisiones afecten en forma directa e inmediata a terceros que no haya intervenido en la actuación, o en su defecto, en el medio oficial destinado para estos efectos o en un periódico de amplia circulación en el territorio donde sea competente quien expidió las decisiones. Desde luego, este trámite se puede realizar sin desconocer lo regulado en el mismo Código, en los artículos 14, frente a la citación de terceros determinados que puedan resultar afectados con la decisión que se tome y el 15, en relación con los terceros no determinados que pueden estar interesados o resultar igualmente afectados con la decisión.

Con todo, en la ley 57 de 1985 (julio 5), “por la cual se ordena la publicación de los actos y documentos oficiales”, en los artículos 1º a 11, se regula lo referente a los “Órganos de divulgación” que pueden utilizar y deben cumplir la Nación, los departamentos y los municipios de todos los actos gubernamentales y administrativos que la opinión debe conocer para informarse sobre el mensaje de los asuntos públicos y para ejercer eficaz control sobre la conducta de las autoridades, disposiciones que deben necesariamente concordarse con las referidas del Código Contencioso Administrativo.

Asimismo, se deben tener en cuenta las normas contenidas en el Decreto 2150 de 1995¹¹¹, artículos 95 y 96 relacionados con la publicidad de los actos, así como la ley 962 de 2005¹¹², que establecen algunas normas sobre la utilización de medios tecnológicos y publicidad electrónica de los actos generales. Las disposiciones contenidas tanto en el Decreto como en la ley, es conocida como “leyes antitrámites”, pues de una manera u otra han modificado las normas anteriores o han establecido nuevas herramientas con el fin de cumplir con el requisito de publicidad de los actos en términos generales, frente a las entidades que cumplan función pública.

El procedimiento tributario, como procedimiento especial que es, tiene establecidas sus propias formas para notificar las diversas actuaciones de la administración tributaria, para lo cual se debe atender lo dispuesto en los artículos 563 al 570 del Estatuto Tributario.

Como acotación al tema del principio de publicidad se anota que la publicidad no es un requisito de validez de los actos, sino un mecanismo o trámite que debe realizarse con el fin que los mismos sean oponible una vez realizado el acto de publicidad que disponga la ley, pues este trámite no puede manejarse de manera caprichosa por los servidores públicos, so pena que los mismos no tengan fuerza vinculante o no produzcan los efectos pertinentes.

3.4.8 Principio de contradicción.

El artículo 209 constitucional no hace referencia al principio de contradicción, pero el Código Contencioso Administrativo, en el referido artículo 3º inciso 8º, lo define así:

¹¹¹ El Decreto 2150 de 1995, de diciembre 5, “por el cual se suprimen y reforman regulaciones, procedimientos o trámites innecesarios existentes en la Administración Pública”, publicado en Diario Oficial No. 42.137 de diciembre 6 de 1995.

¹¹² La ley 962 de 2005, de julio 8, publicada en Diario Oficial No. 45963, por la cual se dictan disposiciones sobre racionalización de trámites y procedimientos administrativos de los organismos y entidades del Estado y de los particulares que ejercen funciones públicas o prestan servicios públicos”. En sus artículos 5º a 7º introdujo algunas reglas generales de notificación, especialmente relacionadas con la utilización de medios tecnológicos y publicidad electrónica de los actos.

“(…) En virtud del principio de contradicción, los interesados tendrán oportunidad de conocer y de controvertir esas decisiones por los medios legales”.

Este principio involucra, además, el principio de publicidad ya comendado, pues establece que los interesados tendrán oportunidad de conocer las decisiones por los medios legales. No cabe duda que un administrado no podrá controvertir las decisiones que tome la autoridad administrativa, si previamente no ha sido informado o notificado de la correspondiente decisión por los medios legales.

El principio de contradicción, igualmente, está relacionado con el derecho constitucional de la defensa debida, pues esto involucra diversos aspectos que van desde la formulación de peticiones, petición de pruebas, contestación a requerimientos o pliego de cargos e interposición de recursos cuando con los respectivos actos se desconoce o mengua algún derecho al interesado, actuaciones que se encuentran debidamente reguladas en la ley y que deben cumplirse atendiendo las reglas del debido proceso.

Veamos algunas actuaciones previstas en el Código Contencioso donde se establece la posibilidad de defensa: artículo 14, relacionado con la citación de terceros determinados los cuales deben citar para que hagan valer su derecho; artículo 34, que establece la posibilidad de pedir pruebas y allegar informaciones las cuales se deben practicar atendiendo las reglas del Código de Procedimiento Civil; el artículo 35, sobre adopción de decisiones, allí se establece que habiéndose dado la oportunidad a los interesados para expresar sus opiniones y con base en las pruebas e informes disponibles se tomará la decisión pertinente; el artículo 52, que señala los requisitos de los recursos. El ordinal 1º establece que se deben interponer dentro del plazo legal, de manera personal y por escrito por el interesado etc., y sustentarse con expresión concreta de los motivos de inconformidad frente al acto motivo de recurso, así como para solicitar la revocatoria directa de los actos administrativos, en las circunstancias del artículo 69.

Igual ejercicio podemos realizar frente a algunas actuaciones reguladas en el procedimiento tributario: El artículo 638, modificado por el artículo 64 de la ley 6ª de 1992, frente a las sanciones que se pueden imponer mediante resolución independiente, esta procede previo pliego de cargos que debe contestar el contribuyente, así como la sanción relacionada por expedir factura sin requisitos prevista en el artículo 652, Inciso 2º modificado por el artículo 44 de la ley 223 de 1995; artículo 703 relacionado con el envío de un requerimiento especial previo a la liquidación de revisión cuya respuesta debe realizar el contribuyente en las circunstancias del artículo 707 que prevé que “deberá formular por escrito sus objeciones, solicitar pruebas, subsanar las omisiones que le permita la ley, solicitar a la administración se alleguen al proceso documentos que reposen en sus archivos, así como la práctica de inspecciones tributarias, siempre y cuando tales solicitudes sean conducentes, caso en el cual, éstas deben ser atendidas”; en el artículo 722 relacionado con los recursos que proceden contra los actos de la administración tributaria, en el literal a) se expresa “Que se formule por escrito,

con expresión concreta de los motivos de inconformidad”, entre otras actuaciones, con lo cual se demuestra como debe cumplirse la garantía del principio de contradicción.

En los anteriores términos tal como se ha dejado expresado, se muestra la importancia que tienen los principios constitucionales aplicables a la función administrativa, como los del debido proceso, el de legalidad, igualdad, moralidad, eficacia, economía, celeridad, imparcialidad, publicidad y contradicción. Que si bien es cierto, no están contenidos en las disposiciones especiales como en el procedimiento tributario, ello no es obstáculo para que en cumplimiento de las funciones que deba ejercer la autoridad administrativa correspondiente DIAN, los deba tener en cuenta, pues en cumplimiento de este cometido, necesariamente éste debe estar al servicio de los intereses generales.

CAPÍTULO 4. FUNCIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, EN LA VERIFICACIÓN DEL CUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES FISCALES.

En este sentido, se encuentra que la DIAN en la actualidad es la garante del cumplimiento de las obligaciones tributarias, aduaneras y cambiarias y que facilita además, las operaciones del comercio internacional, en las condiciones que determine la ley para cada caso. Luego, esta es la entidad que por mandato legal cumple la función administrativa en aras de verificar el cumplimiento de las obligaciones que los contribuyentes tienen, actuaciones que realiza de acuerdo con las normas legales vigentes. Se aclara, igualmente, que el tema motivo de este trabajo está dirigido primordialmente a estudiar lo concerniente al cumplimiento de las obligaciones tributarias, mas no a las de orden aduanero, o cambiarias, o aquellas que se derivan del comercio internacional.

4.1 ANTECEDENTES LEGALES.

Como antecedentes en este acápite encontramos varias leyes, las cuales nos pueden servir como punto de referencia para hacer alusión a algunas de ellas, hasta la expedición del llamado Estatuto Tributario, pues con la ley que contiene el Estatuto Tributario, tiene entrada la unificación de las normas del orden nacional, como se verá más adelante.

Los profesores y expertos en derecho tributario, doctores Alfonso Ángel de la Torre y Alberto Múnera Cabas,¹¹³ en su obra de procedimiento administrativo tributario colombiano, nos hacen una breve reseña de algunas leyes aplicables al procedimiento administrativo tributario, comentarios que en lo pertinente nos permitimos rescatar:

“ (...) A partir del año de 1931, en la ley 81, fundamentalmente sobre el impuesto de renta, algunos de sus artículos trataban tema relacionados con la obligación de rendir en el mes de enero y bajo la gravedad del juramento, un informe anual en el cual se debía registrar el monto de la renta bruta del año anterior, así como las deducciones y exenciones permitidas por la ley y cualquier otro informe necesario para la determinación de la renta líquida gravable. El artículo 14 de la ley, señalaba que en el mes de octubre, el contribuyente que considerara que el impuesto determinado por el Administrador de Hacienda era injusto, podía reclamar ante el Director General de Rentas Nacionales, mediante escrito en el cual presentara las razones de su reclamación (...).”

De hecho, revisando la aludida ley¹¹⁴, en concreto frente a las autoridades que ejercían la función fiscalizadora o de control, señalaba:

¹¹³ Ángel de la Torre, ALFONSO y Múnera Cabas, ALBERTO¹¹³. Procedimiento Administrativo Tributario Colombiano. (Obligaciones y Derechos). Editor: Instituto Colombiano de Derecho. Bogotá D.C., Colombia. Enero de 2005. Págs. 15-20.

¹¹⁴ Información tomada de internet: www.cntv.org.co . Actualizada la información a 12 de marzo de 2010. La ley 81 de 1931, de fecha junio 20, fue publicada en el Diario Oficial No. 21.731, el 6 de

“(…) ARTICULO 14. Durante el mes de octubre de cada año, cualquier contribuyente que crea que es injusto el impuesto que se le ha asignado, de acuerdo con esta Ley, por el Administrador de Hacienda Nacional, podrá reclamar ante el Director General de Rentas Nacionales, presentando las razones de su reclamación; pero el Director General no considerará ninguna reclamación sin que se le presente el comprobante de estar pagado ya el impuesto sobre el cual se reclama. El Director General en ningún caso podrá, como resultado del estudio de la reclamación, reducir el monto de la fijación reclamada sin que se le haya suministrado toda la información requerida por él para la decisión correspondiente, inclusive, si así lo estimare necesario, la presentación de los libros y comprobantes del contribuyente respectivo. Al considerar tales reclamaciones aquel funcionario queda autorizado para hacer comparecer testigos y requerirles su testimonio bajo juramento. El Director General puede delegar estas facultades a los empleados de la Dirección General de Rentas Nacionales que estime conveniente; pero será siempre responsable por la decisión de cada caso. El Director General antes del primero de mayo del año inmediatamente siguiente, tendrá decididas todas las reclamaciones hechas en el año anterior, e informará a los contribuyentes los saldos pendientes a su cargo, o autorizará los reembolsos que en su caso deban hacerseles.

Cualquier saldo pendiente a cargo del contribuyente como resultado de la decisión en el caso de una reclamación, será debido desde el primero de mayo del año en que esa decisión se pronuncie, y será pagado en el curso de ese propio mes de mayo.

Cualquier suma debida a un contribuyente por reembolso, como resultado de la mencionada decisión, será comunicada y certificada por el Director General de Rentas Nacionales al Contralor General de la República, a más tardar el primero de mayo del año en que se dicte la decisión. El Contralor General hará que dicha suma sea reembolsada al contribuyente, a más tardar el primero de junio del mismo año. Por el tiempo que transcurra después de esta fecha, sin que la suma debida como reembolso, de acuerdo con este artículo, sea devuelta por el respectivo Administrador de Hacienda Nacional, se pagarán al contribuyente intereses al ocho por ciento anual.

2o.- Si la decisión del Director General de Rentas Nacionales es desfavorable al reclamante, éste puede recurrir al Tribunal de lo Contencioso Administrativo. La actuación será en papel común...”.

Los citados autores, continúan en su estudio afirmando:

“(…) La Ley 78 de 1935¹¹⁵, que derogó la Ley 81, en su artículo 9º ratificó la obligación de todas las personas naturales o jurídicas que en el año gravable hubieran recibido una renta bruta de \$ 600 ó más, de presentar en los meses de enero y febrero “un informe que indique la renta bruta durante el año anterior y las deducciones y exenciones pertinentes por esta ley (...)”.

El numeral 2º del citado artículo, en su inciso 2º, denominaba específicamente al informe anual, como declaración de renta. El artículo 10 por su parte, creo tanto en la capital de la República, bajo la dirección del Jefe de Rentas Nacionales, así como en todos los departamentos, los cargos y empleos necesarios para atender los reclamos. Y el artículo 12 de la misma, se dispuso que “Si la decisión del Jefe

julio de 1931. En su texto se encuentra que hace referencia al impuesto de renta y a todas las actuaciones que se debían realizar por parte tanto de la Administración como de los contribuyentes, en aras de que se contribuyera con lo justo. Comentario fuera de texto.

¹¹⁵ Tomado de internet: www.dmsjuridicas.com. La ley 78 de 1935, es de fecha 14 de diciembre de 1935 y sancionada por el Ejecutivo, el 23 de diciembre del mismo año, el 13 de marzo de 2010.

de las Rentas Nacionales es desfavorable al reclamante, éste puede recurrir al tribunal de lo Contencioso Administrativo. El fallo del Tribunal es apelable ante el Consejo de Estado conforme a lo establecido en la Ley 130 de 1913”.¹¹⁶

“Años después, en 1942, y sin perjuicio de algunas disposiciones anteriores que hubieran hecho referencia al procedimiento, el Decreto Extraordinario 554¹¹⁷ de ese año, en su artículo 5º, dispuso que todas las decisiones de los funcionarios de Hacienda, relacionadas con impuestos, eran apelables ante el Jefe de Rentas e Impuestos Nacionales, que las resoluciones que se dictaran en virtud de la apelación, eran demandables ante lo contencioso administrativo y que los fallos de los tribunales en cuantías superiores de \$ 500 serían apelables ante el Consejo de Estado; los no apelables que ordenaran devolución por un mayor valor de \$ 100 estaban sujetos a consulta ante el Consejo. El mismo decreto hacía referencia a otros aspectos procesales, términos, comparecencia de los contribuyentes para notificaciones, etc., y específicamente señalaba que los contribuyentes podían elevar reclamaciones ante la Jefatura de Rentas e Impuestos Nacionales, sustentándolas debidamente bajo pena de ser rechazadas, disponía también que para recurrir ante lo contencioso administrativo era indispensable haber consignado previamente la suma objeto de discusión, es decir, la aplicación del principio solve et repete, hoy abolido por ser contrario a los principios constitucionales del libre acceso de la administración de justicia y al derecho de defensa. Igualmente, se dispuso que para gestionar ante la administración tributaria a nombre de terceros, se requería ser profesional del derecho.

Con posterioridad diferentes normas de carácter sustantivo, hacían referencia a formalidades propias del derecho procesal, que omitimos, a excepción de la Ley 54 de 1945, que en su artículo 1º señalaba que los contribuyentes que espontáneamente, “es decir, antes de que el funcionario de Hacienda correspondiente lo requiriera al efecto, sea verbalmente o por escrito, es todo caso antes de practicarse la respectiva liquidación, corrija su declaración defectuosa con el objeto de incluir rentas o patrimonios omitidos involuntariamente en ella, no sufrirá ninguna sanción(...)”.

La citada ley, quizá por primera vez, introdujo la facultad de corrección de las declaraciones tributarias...

El día 18 de julio de 1961, se expidió el Decreto Extraordinario 1651, “Por el cual se dictan normas procedimentales para la aplicación de la Ley 81 de 1960”, norma legal que, como se expresó en la ponencia sobre procedimiento tributario presentada por los doctores Jaime Abella Zárate y Alfonso Ángel de la Torre, en las Segundas Jornadas de Derecho Tributario, llevadas a cabo en el año de 1978, fue el esfuerzo más meritorio “que se hizo en el año de 1961, con la expedición del Decreto Extraordinario 1651, en uso de las facultades otorgadas al Gobierno Nacional por la ley 81 de 1960. En aquella época si que era cierto la dispersión de normas procedimentales, pero más grave aún, la falta de ellas. Además de un ordenamiento orgánico de materias fue necesario crear normas probatorias

¹¹⁶ Recordemos que la ley 130 de 1913, fue nuestro primer Código Contencioso Administrativo. Comentario fuera de texto.

¹¹⁷ El Decreto Extraordinario 554 del 28 de febrero de 1942, fue expedido por el Presidente de la República, en uso de las facultades concedidas por la ley 128 de 1941, publicado en el Diario Oficial No.24901. De acuerdo con lo establecido en el artículo 57, empezaba a regir: “Este Decreto regirá desde su fecha, con excepción de los artículos 5º, 8º, 9º y 13, cuya vigencia será simultánea con la de la Ley 167 de 1941, o sea el 1º de abril próximo; en consecuencia, sus disposiciones deberán aplicarse para las liquidaciones en curso”. Se observa que se condicionaba la entrada de vigencia de algunas normas mientras no entrara a regir la Ley 167 de 1941, por tener algunos temas relacionados, que como se recordará esta Ley era el nuevo Código Contencioso Administrativo, que rigió hasta el año 1984, con la expedición del Decreto 01, abril 1º, que actualmente nos rige. Comentario fuera de texto. Tomado de internet: www.sintradian.org. Hoy 13 de marzo de 2010.

acordes con la naturaleza jurídica propia de la obligación tributaria, precisar responsables del incumplimiento del pago y de los deberes formales, reestructurar el sistema de sanciones y en fin otros temas de la mayor importancia que andaban dispersos en una legislación que se remontaba hasta el año de 1935”.

El Decreto 1651, en ocho títulos y varios capítulos, reguló íntegramente el procedimiento administrativo tributario relacionado con la declaración de renta y patrimonio.

Este decreto en buena parte hoy vigente, reguló lo relacionado con las declaraciones de renta y patrimonio, liquidaciones y notificaciones, recursos contra las liquidaciones oficiales, pruebas, pago del impuesto, certificados de paz y salvo, que para la época se exigían, sanciones y finalmente disposiciones varias de carácter procesal, relacionadas con la representación, autorizaciones, agencia oficiosa, presentación de memoriales y delegaciones.

El Decreto Extraordinario 3288 de 1963, por medio del cual se implantó en Colombia el impuesto sobre las ventas, en sus artículos 10 y siguientes, estableció una serie de obligaciones formales que debían cumplir los responsables de este impuesto, tales como la expedición de facturas, presentación de información (declaraciones) de las ventas realizadas, consignación del impuesto etc., etc....

En el año de 1977, se expidió la Ley 52¹¹⁸, más conocida como “El Estatuto del Contribuyente”, que introdujo importantes modificaciones al procedimiento existente hasta la fecha, dentro de las cuales se destaca el contenido en su artículo 41, sobre la exigencia de un requerimiento previo a las liquidaciones de revisión, requisito sin el cual esta liquidación quedaba afectada de nulidad absoluta (sic), según el numeral 2º de su artículo 57, causal de nulidad contemplada hoy en el numeral 2º del artículo 730 del Estatuto Tributario.

Como consecuencia de la implantación del requerimiento especial, se eliminaron los recursos de reposición y apelación que se podían interponer contra las liquidaciones y se estableció mediante el artículo 53, un solo recurso contra las liquidaciones, el de reconsideración.

De igual manera se incluyeron modificaciones en materia de notificaciones y términos, capacidad y representación, etc (...).

Pero si bien es cierto, los citados autores se refirieron a algunas reformas tributarias que llaman nuestra atención por la importancia que reflejan a título de antecedente legal, pues además se ocupan de resaltar los aspectos más relevantes de las reformas en lo que tiene que ver con el procedimiento tributario, esto no es óbice para complementar el estudio siguiendo con la misma dinámica, pues debemos precisar que en adelante se realizaron otras reformas tributarias, las cuales en nuestro entender son de alguna significación, como pasa a desarrollarse.

¹¹⁸ De vital importancia resaltar de esta ley, lo establecido en el artículo 84, que indicaba que se reviste de facultades precisas al Presidente de la República, por el término de un año, entre otras, como lo señala el numeral 3º, para: “Crear en el Consejo de Estado y en los Tribunales Contencioso-Administrativos las nuevas plazas de Consejeros, Magistrados, Asesores expertos en materias tributarias, económicas, contables y personal auxiliar, que juzgue necesarias para el cabal cumplimiento de lo dispuesto en la presente ley. La designación para ocupar estos cargos sólo podrá efectuarse previo concurso, con el cumplimiento de los requisitos y condiciones que establezca el Gobierno”. Y en el numeral 4º, igualmente se establecía “Modificar el Título IV, Capítulo XXIII, de la Ley 167 de 1941 (De los Juicios sobre Impuestos), para agilizar los procedimientos en concordancia con las normas de la presente ley...”. Comentarios fuera de texto.

Así mismo, en el año 82¹¹⁹, se expidió el Decreto Legislativo 3803 de 1982 (Diciembre 30), “Por el cual se revisan algunas normas en materia de procedimiento tributario y se dictan otras sobre control a la evasión de impuestos”. Con este Decreto Legislativo fueron regulados temas como: Declaración tributaria, pruebas, determinación del tributo, recursos contra las liquidaciones oficiales de impuestos de competencia de la Dirección General de Impuestos, estableciendo el de reconsideración, que debía interponerse ante la oficina de recursos tributarios de la Administración que hubiere practicado la liquidación, notificaciones y términos, sanciones y cobro, entre otros aspectos.

Con la ley 9ª de 1983, (junio 15), igualmente fueron introducidas algunas modificaciones a las normas de procedimiento tributario. En el Título V, se regula lo referente entre otros temas a: formularios oficiales, términos para corregir la declaración, obligación del juez de informar ejecutivos, ampliación del requerimiento especial, firmeza de la declaración tributaria, contenido de la declaración de corrección, requisitos del recurso de reconsideración, notificaciones, revocatoria directa, procedimiento, término y competencia, sanciones, prescripción de las sanciones, ejecución por deudas fiscales, competencia de los jefes de Auditoría y Control, caución en demanda de impuesto a las ventas, lugar de presentación de los libros de contabilidad, certificación de contador o revisor fiscal como prueba contable etc.

Con la ley 75 de 1986, se anuncian grandes reformas en el tema del procedimiento tributario, para ello se conceden amplias facultades al señor Presidente de la República, donde se establece en el artículo 90 lo siguiente:

“(…) Artículo 90. De conformidad con el ordinal 12 del artículo 76 de la Constitución Política. Revístese al Presidente de la República de facultades extraordinarias contadas éstas desde la fecha de publicación de la presente Ley y hasta el 31 de diciembre de 1987 para adoptar las siguientes medidas:

1) Dictar las normas que sean necesarias para el efectivo control, recaudo, cobro, determinación y discusión de los impuestos que administra la Dirección General de Impuestos Nacionales.

En desarrollo de estas facultades el Gobierno podrá:

- a) Determinar la información y las pruebas que se requieren en las actuaciones tributarias.
- b) Señalar los procedimientos y trámites de los procesos de determinación oficial del tributo. Así como el sistema probatorio y su valoración.
- c) Eliminar la declaración anual del impuesto sobre las ventas y adecuar el período fiscal del impuesto, los términos para los descuentos y el contenido de los certificados bimestrales, en los responsables cuya declaración anual se elimina.

¹¹⁹ El Decreto Legislativo 3803 de 1982, fue expedido en uso de las facultades que le confería el artículo 122 de la Constitución Políticas al Presidente de la República y en desarrollo del Decreto 3742 de 1982.

- d) Tomar medidas para el efectivo control de la evasión y la elusión tributarias.
 - e) Dictar normas para agilizar y hacer efectivo el cobro de los impuestos por la vía coactiva.
 - f) Dictar normas en materia de recursos notificaciones y términos.
 - g) Dictar normas en materia de certificados de paz y salvo y reserva de la declaración tributaria.
 - h) Dictar normas sancionatorias que en ningún caso contemplen penas privativas de la libertad, ni establecer presunciones para la determinación de los tributos.
- 2) Dictar las normas que sean necesarias para adecuar la Dirección General de Impuestos Nacionales a la nueva estructura impositiva. Así mismo podrá modificar las funciones y estructura del fondo a que se refieren los artículos 147 del Decreto 1651 de 1961 y 10 del Decreto 074 de 1976 (...)
- 5) Sin perjuicio de las facultades conferidas en los numerales anteriores, expedir un estatuto tributario de numeración continua, de tal forma que se armonicen en un sólo cuerpo jurídico las diferentes normas que regulan los impuestos que administra la Dirección General de Impuestos Nacionales.
- Para tal efecto, se podrá reordenar la numeración de las diferentes disposiciones tributarias, modificar su texto y eliminar aquellas que se encuentren repetidas o derogadas, sin que en ningún caso se altere su contenido. Para tal efecto, se solicitará la asesoría de dos Magistrados de la Sala de Consulta y Servicio Civil del Consejo de Estado (...).

Las facultades concedidas en esta ley fueron ampliadas por la ley 43 de 1987, que en su artículo 41, señala:

“Ampliase hasta el 30 de marzo de 1989 el plazo para expedir el estatuto tributario de que trata el numeral 5º del artículo 90 de la ley 75 de 1986.
Lo dispuesto en este artículo se entenderá sin perjuicio de un primer estatuto tributario que deberá ser expedido a más tardar en el mes de enero de 1988”.

Pero, antes de expedirse el llamado Estatuto Tributario, “el Presidente de la República de Colombia, en uso de las facultades conferidas por el artículo 90 de la ley 75 de 1986, ya citada, y una vez oído el concepto de los Honorables Senadores y Representantes designados para asesorar al Gobierno en la utilización de estas Facultades”, dispone expedir el Decreto No. 2503 de 1987 (Diciembre 29), “Por el cual se dictan normas para el efectivo control, recaudo, cobro, determinación y discusión de los impuestos que administra la Dirección General de Impuestos Nacionales”, normativa con la cual se considera, se hace una verdadera reforma en el campo del procedimiento tributario.

La reforma cubre desde luego, todos aquellos aspectos que se han dejado señalados, pero adicionalmente se observa la regulación de diversas actuaciones, tales como: sanciones, respuesta al requerimiento, correcciones a las declaraciones tributarias. Frente a los recursos se establecen dos tipos de recursos: el de reconsideración y el de reposición. El recurso de reconsideración se estatuyó para las liquidaciones oficiales y resoluciones mediante las cuales se imponen sanción en relación con los impuestos administrados por la Dirección

General de Impuestos Nacionales y el de reposición, para aquellos actos expedidos por el Administrador de impuestos o su delegado, cual debe interponerse ante el Administrador o su delegado, según sea del caso.

Se estatuye la figura del silencio administrativo positivo, si los recursos de reposición y/o reconsideración no son resueltos dentro del año siguiente a su interposición. Se establece una norma según la cual, para demandar liquidaciones oficiales o resoluciones que imponen sanción ante los tribunales administrativos, se debe prestar caución equivalente al 10% del total de las sumas motivo de impugnación. Se regula el trámite para las solicitudes de devolución de los impuestos y del procedimiento de cobro coactivo. Se establece la competencia para el ejercicio de las funciones como regla general, así como para ejercer la facultad funcional de fiscalización, de liquidación y de discusión de los impuestos, entre otros aspectos.

4.2 EN EL ESTATUTO TRIBUTARIO.

Lo importante de resaltar del Estatuto Tributario¹²⁰, es que de conformidad con la ley de facultades, el Presidente de la República finalmente expidió el Decreto 624 de 1989 (de marzo 30), con el cual lo que se hace es tomar toda la legislación existente hasta ese momento, aplicable a los impuestos del orden nacional, administrados por la Dirección de Impuestos Nacionales, y desde luego del procedimiento tributario, para compilarla toda en ese único estatuto, pues como se recordará se hablaba tanto de la dispersión de tantas normas, que se referían a las mismas, como una colcha de retazos, teniéndose inconvenientes porque en un momento dado, no se sabía que estaba vigente o no.

Desde luego no fue una labor sencilla por la misma dispersidad de la legislación existente, pues en algunos casos disposiciones que estando vigentes no fueron incluidas al Estatuto Tributario y otras, que habiendo sido derogadas o, mejor, que no tenían vigencia fueron incluidas, pero finalmente se expidió el Decreto 624 de 1989, con el cual se buscaba darle a las normas una numeración continua, armonizándolas en un solo cuerpo, reordenándolas, pudiéndose incluso modificar su texto en algunos casos y retirando aquellas que se consideraban repetidas o derogadas.

¹²⁰ En desarrollo de la ley 75 de 1986, artículo 90, numeral 5, ley de facultades para expedir el Estatuto Tributario, se dispuso: "Sin perjuicio de las facultades conferidas en los numerales anteriores, expedir un estatuto tributario de numeración continua, de tal forma que se armonicen en un solo cuerpo jurídico las diferentes normas que regulan los impuestos que administra la Dirección General de Impuestos Nacionales.

Para tal efecto, se podrá reordenar la numeración de las diferentes disposiciones tributarias, modificar su texto y eliminar aquellas que se encuentren repetidas o derogadas, sin que en ningún caso se altere su contenido. Para tal efecto, se solicitará la asesoría de dos Magistrados de la Sala de Consulta y Servicio Civil del Consejo de Estado".

En el artículo 1º se establece que el “Estatuto Tributario de los impuestos administrados por la Dirección de Impuestos Nacionales es el siguiente”: Se le da una redistribución que comprende un Título Preliminar, donde se define lo referente a la obligación tributaria y los sujetos pasivos y de seis Libros con sus correspondientes Títulos, Capítulos y artículos. El Libro Primero, comprende todo lo relacionado con el “Impuesto sobre la Renta y Complementarios”; el Libro Segundo, cubre lo referente a la “Retención en la Fuente”; el Libro Tercero, al “Impuestos sobre las Ventas”; el Libro Cuarto, al “Impuestos de Timbre Nacional” y el Libro Quinto, todo lo referente al “Procedimiento Tributario, Sanciones y Estructura de la Dirección General de Impuestos Nacionales”, es decir, que finalmente quedó reordenado el Estatuto en 933 artículos y este es el esquema general que a la fecha se mantiene vigente, desde luego aclarando, que con las respectivas reformas tributarias que se han realizado desde esa época, las cuales pudiéramos afirmar han convertido al Estatuto Tributario, en otra colcha de retazos, como más adelante se anotará.

El artículo 2º del Estatuto Tributario, dispone: “Las normas tributarias incorporadas al Estatuto Tributario, se entenderán referidas a las que les correspondan en el nuevo articulado, mientras no sean expedidos los reglamentos que las sustituyan, modifiquen o deroguen”.

El artículo 3º del Estatuto Tributario, reza: “El Estatuto Tributario sustituye las normas con fuerza de ley relativas a los impuestos que administra la Dirección General de Impuestos Nacionales, en él comprendidas, vigentes a la expedición de este Decreto y entrará en vigencia dos (2) meses después de la publicación de este Decreto”.

Y por último, el artículo 4º determina: “Este Decreto rige a partir de la fecha de su publicación”.

En relación con el tema en concreto, vemos todo lo relacionado con el cumplimiento de las obligaciones tributarias y el proceso de verificación a través de la fiscalización, liquidación, recursos, devoluciones, procedimiento de cobro, estructura y funciones del ente fiscalizador etc., que quedó regulado en el Libro Quinto como se dejó anotado. En título I, se encuentra lo referente a la “Actuación”; el Título II, de los “Deberes y Obligaciones Formales”; el Título III, sobre las “Sanciones”; el Título IV, regula la “Determinación del impuesto e imposición de sanciones”; el Título V, versa sobre “Discusión sobre los actos de la Administración”; el Título VI, sobre “Régimen probatorio”; el Título VII, la “Extinción de la obligación tributaria”; el Título VIII, sobre “Cobro Coactivo”; el Título IX, “Intervención de la Administración”; el Título X, sobre “Devoluciones”; el Título XI, contiene lo denominado “Otras Disposiciones” y el Título XII, regula lo referente a la “Estructura de la Dirección General de Impuestos Nacionales y Competencias”.

En relación con la organización de la Dirección General de Impuestos Nacionales se destacan dos niveles: el central y el regional. Este último conformado por la Administración de Grandes Contribuyentes de Bogotá, por las Administraciones de

impuestos de personas naturales y personas jurídicas de Bogotá, así como por las Administraciones de Medellín, Cali y Barranquilla; de Bucaramanga, Cúcuta, Cartagena, Ibagué, Manizales, Pereira y Palmira; Villavicencio, Armenia, Montería, Neiva Tunja Pasto, Popayán Santa Marta y Tulua; Girardot, Sogamoso, Barrancabermeja, Quibdó, Florencia, Riohacha, San Andrés, Sincelejo y Valledupar, cada grupo con su respectiva organización y funciones, dependiendo de la importancia de la ciudad.

Dentro del marco de las funciones o competencias que se desarrollan por las autoridades del nivel central y/o el regional, debemos entender que éstas son determinadas por la ley de manera general, como políticas de acción que se ejercen en cada caso, y que no se deben confundir con las determinadas de manera específica, como sucede con la competencia para la actuación fiscalizadora¹²¹ señalada en el artículo 688 del Estatuto Tributario, o la competencia para ampliar requerimientos especiales, proferir liquidaciones oficiales y aplicar sanciones, determinada en el artículo 691¹²², o para aquella referida para ejercer la competencia funcional de discusión¹²³, contenida en el artículo 721 del citado Estatuto Tributario, sólo por citar algunos ejemplos, pues en estos eventos se observa que la competencia atribuida recae en funcionarios diferentes y que tienen bajo su responsabilidad realizar las actuaciones determinadas. Las citadas normas aún están vigentes, hasta la fecha no se les ha efectuado ninguna modificación, salvo el artículo 721 norma de la cual nos ocuparemos más adelante. En lo que tiene que ver con la estructura y organización de la Dirección General de Impuestos, se han realizado varias reformas, de lo cual también más adelante así sea de manera tangencial nos ocuparemos.

¹²¹ ARTICULO 688. COMPETENCIA PARA LA ACTUACIÓN FISCALIZADORA. Corresponde al Jefe de la unidad de fiscalización, proferir los requerimientos especiales, los pliegos y traslados de cargos o actas, los emplazamientos para corregir y para declarar y demás actos de trámite en los procesos de determinación de impuestos, anticipos y retenciones, y todos los demás actos previos a la aplicación de sanciones con respecto a las obligaciones de informar, declarar y determinar correctamente los impuestos, anticipos y retenciones”.

¹²² “ARTICULO 691. COMPETENCIA PARA AMPLIAR REQUERIMIENTOS ESPECIALES, PROFERIR LIQUIDACIONES OFICIALES Y APLICAR SANCIONES. Corresponde al Jefe de la Unidad de Liquidación, proferir las ampliaciones a los requerimientos especiales; las liquidaciones de revisión; corrección y aforo; la adición de impuestos y demás actos de determinación oficial de impuestos, anticipos y retenciones; así como la aplicación y reliquidación de las sanciones por extemporaneidad, corrección, inexactitud, por no declarar, por libros de contabilidad, por no inscripción, por no expedir certificados, por no explicación de gastos, por no informar, la clausura del establecimiento; las resoluciones de reintegro de sumas indebidamente devueltas así como sus sanciones, y en general, de aquellas sanciones cuya competencia no esté adscrita a otro funcionario y se refieran al cumplimiento de las obligaciones de informar, declarar y determinar correctamente los impuestos, anticipos y retenciones”.

¹²³ “ARTICULO 721. COMPETENCIA FUNCIONAL DE DISCUSIÓN. Corresponde al Jefe de la Unidad de Recursos Tributarios, fallar los recursos de reconsideración contra los diversos actos de determinación de impuestos y que imponen sanciones, y en general, los demás recursos cuya competencia no esté adscrita a otro funcionario”.

4.3 ALGUNAS REFORMAS TRIBUTARIAS.

El Estatuto Tributario como tal data de 1989, que recientemente cumplió 20 años de vigencia, pero desde luego, atendiendo los cambios requeridos o presentados desde entonces, las nuevas tendencias sociopolíticas y socioeconómicas que permanentemente se van presentando se debe ir de la mano de ellas, requiriendo por ende que a través de la legislación se cubran esas exigencias realizando o tomando las medidas pertinentes, sin olvidar, además, que gobierno que se respete llegaba o llega con una reforma tributaria.

4.3.1 Ley 6ª de 1992.

Con la ley 6ª de 1992, gran reforma tributaria de aquel entonces, en la parte de procedimiento tributario se observa que se realizaron algunas modificaciones, el título II, trata de Estatuto Antievasión y procedimiento de cobro, el capítulo I, regula lo relacionado con sanciones e investigación; el capítulo II, versa sobre sanciones y presunciones; el capítulo III, establece lo relacionado con la determinación y discusión de los impuestos; el capítulo IV, se refiere a otras normas de control; el capítulo V, regula lo atinente al procedimiento de cobro y en el capítulo VI, se propone modificaciones en la Administración Aduanera¹²⁴, creando la estructura y estableciendo algunas funciones, entre otras actuaciones reguladas en esta ley. Este mismo año, el 29 de diciembre de 1992, se reorganiza la Administración Tributaria y de Aduana Nacional.

4.3.2 Decreto 2117 de 1992.

Es así como se expide el Decreto 2117 de 1992¹²⁵, por medio del cual el Presidente de la República, en uso de las facultades conferidas por el artículo 20

¹²⁴ El artículo 106 de la ley 6ª de 1992, en lo pertinente reza: “La Dirección de Aduanas Nacionales. Transformase la actual Dirección General de Aduanas, dependencia del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, en Unidad Administrativa Especial adscrita a dicho Ministerio, bajo la denominación de Dirección de Aduanas Nacionales, la cual será una entidad de carácter técnico, con las mismas funciones, estructura y demás competencias administrativas y operativas que la ley le asignaba a la anterior dependencia, así como las del Fondo Rotatorio de Aduanas. La Unidad Administrativa Especial - Dirección de Aduanas Nacionales tendrá las mismas competencias que en materia de administración, nominación y manejo del personal tiene la Unidad Administrativa Especial - Dirección de Impuestos Nacionales. De la misma manera se aplicará a sus funcionarios el régimen disciplinario establecido por la ley para la Dirección de Impuestos Nacionales”.

¹²⁵ Con el citado Decreto 2117 de 1992, el Presidente de la República, reestructuró la naciente entidad llamada Dirección de Impuesto y Aduanas Nacionales DIAN, como se observa de su encabezado: “MINISTERIO DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO. Por el cual se fusiona la Dirección de Impuestos Nacionales y la Dirección de Aduanas Nacionales en la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales y se dictan disposiciones complementarias. EL PRESIDENTE DE LA REPUBLICA DE COLOMBIA, en ejercicio de las

transitorio de la Constitución Política, resuelve fusionar la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos Nacionales con la Unidad Administrativa Especial Dirección de Aduanas Nacionales, denominándola como Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, en la Unidad Administrativa Especial denominada Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, dándole adicionalmente las funciones de control y vigilancia al Director Nacional de Impuestos Nacionales que tenía la Superintendencia de Cambios sobre el cumplimiento de régimen cambiario en materia de importación y exportación de bienes, servicios y gastos asociados a las mismas, financiación en moneda extranjera de importaciones y exportaciones, y subfacturación y sobrefacturación de estas operaciones, para lo cual se entiende que las facultades que tenían esta entidad se trasladan a los organismos nacionales, regionales y locales de la nueva entidad.

Lo cual implica, que la nueva entidad quedó conociendo de los temas tributarios, aduaneros y cambiarios, creándose al efecto la estructura pertinente y las funciones que en cada caso debían cumplir. Se precisa, que las normas que regulaban los diversos asuntos mencionados que estaban contenidos en estatutos diferentes, mantenían su vigencia, los cuales eran aplicados atendiendo la materia respectiva. Es decir, que existían tres materias diferentes (tributario, aduanero y cambiario) y una sola entidad que cumplía con la nueva función asignada.

Como el tema que nos ocupa es el de los impuestos, se harán las acotaciones pertinentes al Decreto 2117 que determinó todo lo relacionado con la nueva estructura y las nuevas funciones o competencias que se debían cumplir a partir de su vigencia, pero antes de ello, resulta pertinente aclarar lo referente a la naturaleza jurídica de dicho decreto, pues, como se observará, modificó algunas normas del decreto ley 624 de 1989 o Estatuto Tributario.

En principio pudiera afirmarse que el Decreto 2117 de 1992, se trata de un acto administrativo de carácter general, por cuanto fue expedido por el Presidente de la República y por ello, no estaría en aptitud jurídica de modificar la ley, en este caso, las normas contenidas en el Estatuto Tributario. Pero consultando el tema con un experto en derecho constitucional, como es el profesor Jorge Enrique Ibáñez Najar, él es de la opinión que la normativa expedida por el Ejecutivo en desarrollo de las facultades conferidas por el artículo 20 transitorio de la Constitución Nacional¹²⁶, no pueden tomarse como actos administrativos, sino como decretos

atribuciones que le confiere el Artículo 20 Transitorio de la Constitución Política, y teniendo en cuenta las recomendaciones de la Comisión, de que trata el mismo artículo, DECRETA: (...)"

¹²⁶ El artículo 20 transitorio de la Constitución Política, establecía: " El Gobierno Nacional, durante el término de dieciocho meses contados a partir de la entrada en vigencia de esta Constitución y teniendo en cuenta la evaluación y recomendaciones de una Comisión conformada por tres expertos en Administración Pública o Derecho Administrativo designados por el Consejo de Estado; tres miembros designados por el Gobierno Nacional y uno en representación de la Federación Colombiana de Municipios, suprimirá, fusionará o reestructurará las entidades de la rama ejecutiva, los establecimientos públicos, las empresas industriales y comerciales y las sociedades de economía mixta del orden nacional, con el fin de ponerlas en consonancia con los mandatos de la presente reforma constitucional y, en especial, con la redistribución de competencias y recursos que ella establece".

especiales, los cuales tienen la misma categoría de la ley y por ende, a través de estas disposiciones, se podía entrar a modificar o derogar la ley preexistente, razón para sostener que las modificaciones o derogaciones realizadas tienen plena validez¹²⁷.

Así, por ejemplo, encontramos que el artículo 106¹²⁸ modificó algunas normas del Estatuto Tributario, en particular el artículo 721¹²⁹, que como se observa en dicha norma del Estatuto se fijaba la competencia al Jefe de la Unidad de Recursos Tributarios, para fallar los recursos de reconsideración interpuestos contra los diversos actos de determinación de impuestos y que imponen sanciones y en general de los recursos que no estaban adscritos a otro funcionario. Pero con ocasión a la nueva competencia fijada por el Decreto 2117 de 1992 citado, se le atribuyó esta competencia a la División Jurídica, lo cual implica, que la Unidad de Recursos Tributarios desapareció y que desde el momento en que entró en vigencia el referido Decreto, la División Jurídica empezó a conocer de estos recursos. Lo que llama la atención es que en ningún Estatuto Tributario se hace mención a esta modificación tan importante, que toca directamente con la competencia que tiene esta División, de decidir, de resolver los recursos de reconsideración y reposición, como lo indica el artículo 722 del mismo Estatuto Tributario.

La explicación que se puede dar a este respecto, consideramos, tiene que ver con la gran cantidad de normas que se han expedido hasta este momento, aspecto La

¹²⁷ Igualmente se puede consultar la Sentencia No. 2335 de diciembre 7 de 1993. MP: Dr. Libardo Rodríguez Rodríguez. Consejo de Estado. Sección Primera.

¹²⁸ El artículo 106 del Decreto 2117 de 1992, determina: “**COMPETENCIA FUNCIONAL.** Sin perjuicio de las normas previstas en los artículos anteriores, las dependencias de las administraciones de Impuestos y Aduanas Nacionales tendrán las siguientes competencias:

a) La División de Fiscalización:

1. Adelantar las investigaciones y ejecutar los demás actos preparatorios para la determinación de los impuestos de su competencia y la aplicación de las sanciones por infracción a los regímenes tributario, aduanero y cambiario, en lo de competencia de la entidad.

2. Proferir los emplazamientos, requerimientos especiales y pliegos de cargo para garantizar el derecho de defensa;

b) La División de Liquidación:

1. Estudiar las respuestas a los emplazamientos, requerimientos especiales y pliegos de cargo, así como determinar las ampliaciones a los requerimientos especiales.

2. Proferir los actos de determinación de impuestos y de imposición de sanciones;

c) La División Jurídica:

Admitir y resolver los recursos interpuestos contra los actos de determinación y de imposición de sanciones. Resaltado fuera de texto.

¹²⁹ El artículo 721 del Estatuto Tributario, señalaba: “**COMPETENCIA FUNCIONAL DE DISCUSIÓN.** Corresponde al Jefe de la Unidad de Recursos Tributarios, fallar los recursos de reconsideración contra los diversos actos de determinación de impuestos y que imponen sanciones, y en general, los demás recursos cuya competencia no esté adscrita a otro funcionario. Corresponde a los funcionarios de esta unidad, previa autorización, comisión o reparto del jefe de recursos tributarios, sustanciar los expedientes, admitir o rechazar los recursos, solicitar pruebas, proyectar los fallos, realizar los estudios, dar concepto sobre los expedientes y en general, las acciones previas y necesarias para proferir los actos de competencia del jefe de dicha unidad.

La explicación que se puede dar a este respecto, consideramos, tiene que ver con la gran cantidad de normas que se han expedido hasta este momento, aspecto que se va revirtiendo en un caos normativo de orden procedimental, del cual se hará referencia en el capítulo siguiente.

4.3.4 Ley 223 de 1995.

Con la expedición de la ley 223 de 1995¹³⁰, se hace una nueva y gran reforma tributaria, la que en su momento se consideró un poco densa, porque de manera indistinta se regularon aspectos diversos de orden sustantivo y, desde luego, de procedimiento, es decir, que no tenía un orden adecuado. Con todo, vale la pena resaltar para dar una mayor comprensión a las reformas tributarias que éstas, atendiendo los temas motivo de modificación o de regulación como tema nuevo, pasan a modificar o se incluyen directamente dentro de la normativa correspondiente del Estatuto Tributario.

En materia de procedimiento tributario destacamos de esta reforma, temas como: control y recaudo sobre la venta de aerodinós, responsabilidad por la retención en la fuente y en los servicios financieros, tarifa general del impuesto sobre las ventas del 16%, régimen simplificado, presentación de declaraciones tributarias por no obligados a declarar, requisitos de la factura, compensación de saldos a favor de los responsables del impuesto a las ventas, sanción de clausura a establecimientos por no declarar, entidades que no son contribuyentes. Dentro del capítulo IV específico del procedimiento, se tiene: registro nacional de exportadores, sanción por improcedencia de devoluciones o compensaciones, término para notificar requerimiento en ventas y retención en la fuente, término para notificar liquidación oficial de revisión, sobre revocatoria directa¹³¹. En este caso se cita la norma pertinente, porque es la única legislación que establece que si la solicitud de revocatoria directa no es resuelta en el plazo de un año, opera el silencio administrativo positivo, a diferencia de lo regulado en Código Contencioso Administrativo¹³², que determina que la solicitud de revocatoria directa no revive términos para ejercer las acciones contencioso administrativas, ni para considerar la existencia del silencio administrativo. Con todo, no debe perderse de vista que el procedimiento tributario es un procedimiento de carácter especial.

¹³⁰ Con la ley 223 de 1995, de diciembre 20, publicada en el Diario Oficial No.42.160, del 22 de diciembre. Con esta reforma lo que el legislador quiso fue por expedir normas relacionadas sobre la racionalización tributaria y dictar otras disposiciones, como se lee de su encabezado.

¹³¹ El artículo 136 de esta ley establece: "Adiciónase el Estatuto Tributario con el siguiente artículo: "ARTÍCULO 738-1. TERMINO PARA RESOLVER LAS SOLICITUDES DE REVOCATORIA DIRECTA. Las solicitudes de revocatoria directa deberán fallarse dentro del término de un (1) año contado a partir de su petición en debida forma. **Si dentro de este término no se profiere decisión, se entenderá resuelta a favor del solicitante, debiendo ser declarado de oficio o a petición de parte el silencio administrativo positivo**". Resaltado fuera de texto.

¹³² El artículo 72 del Código Contencioso Administrativo, determina: "Efectos. Ni la petición de revocatoria de un acto, ni la decisión que sobre ella recaiga revivirán los términos legales para el ejercicio de las acciones contencioso administrativas, **ni darán lugar a la aplicación del silencio administrativo**". Resaltado fuera de texto.

En materia de pruebas, se introducen las llamadas inspección tributaria y la inspección contable. Se establece un término para resolver las solicitudes de devolución, se ordena una indagación preliminar cuando haya lugar a rechazar la solicitud de devolución o compensación, así como una investigación previa cuando se presenten solicitudes de compensación o devolución, como el trámite de las solicitudes que se formularan con garantía, entre otros aspectos.

Resulta inevitable referirnos a que en esta reforma, tal como sucedió con la ley 6ª de 1992, se estatuyó un plan de choque contra la evasión, regulado en el capítulo V, del cual, a decir verdad, no hay suficiente información sobre los resultados, pues era un programa que se debía desarrollar en un plazo de diez años, y lo único que sabemos de todo esto es que los índices de evasión siguen con un elevado porcentaje, tanto en el impuesto de renta como en el de ventas.

Llama la atención de esta reforma, que mientras por un lado, se propendía por combatir la evasión dándose al efecto unas directrices precisas, por otro, se crea un régimen especial de estabilidad tributaria, esto es, algunos beneficios o incentivos tributarios, como los denominados saneamientos, regulados en el capítulo XIII, saneamientos a los que podían acogerse los contribuyentes, frente a intereses, además, de saneamientos para entidades sin ánimo de lucro, para contadores públicos, para las empresas de servicios públicos, para impugnaciones, entre otros, es decir, la feria de aquella figura que en el derecho tributario se conoce como “amnistías tributarias”, normas que fueron demandadas por considerarlas inconstitucionales y que, por fortuna, fueron declaradas inexecutable por la Corte Constitucional¹³³, por considerarlas violatorias a los principios de igualdad y al de buena fe de los contribuyentes. En esta oportunidad se sienta un precedente de prohibir las amnistías tributarias, permitiéndose, desde luego, sólo en situaciones excepcionales de orden económico.

En algunos de sus apartes en la referida sentencia, la Corte adujo:

“(…) 10. Luego de haber definido que las amnistías o saneamientos genéricos, no quedan comprendidos dentro de la potestad de exención concedida a la ley, resta analizar si las medidas objeto de análisis violan la igualdad tributaria y afectan, por consiguiente, la equidad fiscal.

¹³³ Mediante C-551 de 1996, octubre 8, MP: Dr. Eduardo Cifuentes Muñoz, atendiendo la demanda de inconstitucionalidad presentada por el extinto Dr. Isidoro Arévalo Buitrago, contra el artículo 243, en relación con el saneamiento a contadores público, pero la Corte en esta oportunidad no solo se pronunció sobre la norma demandada de manera específica, sino frente a todas aquellas disposiciones con las cuales se establecieron diversos tipos de saneamiento, sentando en este oportunidad un precedente muy importante, en el sentido de prohibir la regulación de amnistías tributarias, por considerarlas violatorias a los artículos 13 y 83 de la Constitución Política, que regulan lo referente al principio de igualdad y el de buena fe, respectivamente, entre otras normas, dejando claro en todo caso, que las amnistías tendrán entrada solo en casos muy especiales de orden económico.

Los beneficios tributarios contemplados en la ley demandada, favorecen a los deudores morosos del fisco. El "saneamiento de contribuyentes", busca imprimirle a los restantes saneamientos visos de generalidad, lo que en modo alguno logra realizar. La dispensa legal, en todo caso, escinde el universo de los contribuyentes en dos grupos, los morosos y los no morosos. Sólo a los primeros se los exonera parcialmente de sus obligaciones tributarias. En relación con los segundos, simplemente se dispone que sus declaraciones privadas adquieran firmeza. Desde el punto de vista de la exoneración del pago de las obligaciones tributarias, es claro que se establece un beneficio circunscrito a los deudores morosos y, justamente, tomando en consideración dicha condición.

Establecida la disparidad de trato, entra la Corte a estudiar si el régimen diferenciado que la ley consagra tiene un asidero objetivo y razonable. De lo contrario, la ley habría introducido una discriminación que altera la igualdad de los contribuyentes y la equidad en la que debe informarse el sistema tributario.

No viola en ningún sentido la Constitución, que una ley pretenda conceder a los contribuyentes morosos una oportunidad para resolver su situación fiscal. Tampoco quebranta la Carta que el Estado haga uso de ciertos instrumentos de recaudo, con el objeto de recuperar, así sea parcialmente, sus créditos, máxime si de lo anterior se sigue el aumento de personas que ingresan a la base de contribuyentes.

El acicate al cual ha recurrido la ley, desde el punto de vista de su idoneidad y eficacia, para lograr realizar la finalidad que se ha propuesto, se revela altamente efectivo. La oportunidad de pagar impuestos atrasados o efectuar la devolución de retenciones, sin pagar intereses, ni ver incrementado el principal en virtud de su actualización monetaria, a lo que se suma que el importe de la obligación por el simple paso del tiempo sólo representa una fracción de la originaria, en verdad constituye para el moroso un estímulo poderoso para ponerse al día con el fisco. De otro lado, la liberalidad del erario, puede suscitar una respuesta de este grupo de personas que, dada las condiciones que se les brinda, con miras a hacerse a los beneficios que otorga la ley, procederán a pagar parte de sus obligaciones y así el fisco recuperará algo de sus acreencias.

No obstante que las medidas mencionadas sean eficaces e idóneas en relación con la finalidad pretendida, son claramente desproporcionadas. El régimen que ordena la ley a la vista de una diferenciación o distinción que efectúa, debe guardar una razonable proporción con la disparidad de las situaciones que le sirven de premisa. Si el término de comparación viene dado por la condición de moroso de un contribuyente, a todas luces resulta desproporcionado conceder al moroso el beneficio de pagar al fisco - para solucionar la obligación tributaria - sólo una fracción de lo que efectivamente pagó el contribuyente puntual que satisfizo integralmente su cuota de colaboración establecida por la ley.

Aquí la norma pervierte la regla de justicia, que ordena tratar a los iguales de modo igual y a los desiguales de modo desigual. En efecto, el criterio que introduce el legislador para conceder el beneficio es el estado de mora del deudor, de suerte que al desacatar con esta decisión el principio de imparcialidad, la aplicación de la norma inexorablemente conduce a una situación inequitativa, como que quienes cumplieron oportuna y fielmente con su deber de tributar son tratados peor que los que no lo hicieron.

La equidad tributaria se desconoce cuándo se deja de lado el principio de igualdad en las cargas públicas. La condición de moroso no puede ser título para ver reducida la carga tributaria. La ley posterior retroactivamente está produciendo una inequitativa distribución del esfuerzo tributario que se supone fue establecido de manera igualitaria. La reasignación de la carga tributaria paradójicamente favorece a quienes incurrieron en mora y se acentúa en términos reales respecto de quienes observaron la ley.

No se ha demostrado que las medidas arbitradas por el legislador sean estrictamente necesarias para alcanzar la finalidad que se había propuesto realizar. Corresponde al Estado recaudar los impuestos dejados de pagar y para el efecto dispone de poderosas herramientas administrativas y judiciales, las que ejercidas con eficiencia seguramente pueden redundar en la recuperación inclusive mayor de las acreencias insatisfechas.

Los problemas de eficiencia o eficacia del aparato estatal, no pueden resolverse a costa de la igualdad tributaria y de la abdicación del Estado de derecho. En materia tributaria, la eficacia puede, en ocasiones, desplazar la primacía que por regla general debe mantener la equidad. Sin embargo, no puede sostenerse que la solución de la ineficiencia del aparato estatal dedicado a cobrar los créditos fiscales pueda ser la de alterar retroactivamente la carga tributaria de los contribuyentes colocados en la misma situación, salvo en lo que tiene que ver con la mora en el pago de sus obligaciones. En estas condiciones asimismo se sacrifica el estado de derecho. Las autoridades que están instituidas para asegurar el cumplimiento de los deberes sociales de los particulares (C.P. art. 2), se ven compelidas por la ley a resignar de esta función, no negociable, con el objeto de superar las falencias que exhiben en materia de recaudo, las que debían resolverse a través de otros medios distintos. La ley llega hasta el extremo de renunciar a practicar las liquidaciones de revisión respecto de los declarantes cumplidos, pero lo hace con el objetivo de darle un barniz de postiza generalidad y legitimidad a los beneficios que concede a los deudores morosos. El estado de derecho que se sustenta, no sólo en el respeto de los derechos, sino también en el acatamiento de los deberes y en la seguridad de que el Estado impondrá su observancia, termina convertido en el artículo negociable y en el precio que se ha de pagar para colmar las aulagas y apremios del fisco, originados claramente en la ineficiencia de la administración.

La ley no puede restarle efectividad a los deberes de solidaridad y, en especial, al de tributación (C.P. art. 2 y 95-9). Las amnistías tributarias, transformadas en práctica constante, erosionan la justicia y la equidad tributaria. Se produce, en el largo plazo, un efecto desalentador, en relación con los contribuyentes que cumplen la ley y, respecto de los que escamotean el pago de sus obligaciones, un efecto de irresistible estímulo para seguir haciéndolo. La ley no puede contribuir al desprestigio de la ley. Resulta aberrante que la ley sea la causa de que se llegue a considerar, en términos económicos, irracional pagar a tiempo los impuestos.

El cumplimiento de un deber constitucional, como el de contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado, reposa en la confianza legítima de que todos los sujetos concernidos por la norma, lo observarán y que las autoridades, en caso contrario, coercitivamente lo harán exigible frente a los remisos. La ley que retroactivamente cambia las reglas de juego y favorece a los deudores morosos, viola flagrantemente el postulado de la buena fe de que subyace al estricto cumplimiento del deber de tributar (C.P. arts. 83 y 95-9).

Ni siquiera resulta admisible este proceder frente a entidades del Estado que sean sujetos de algún tributo u obligación de este género. La buena fe exige de las autoridades del Estado un comportamiento paradigmático. Mal puede pretenderse de los particulares una conducta no desviada, cuando son las entidades del Estado las que también concurren en la lesión colectiva de la ley. La organización empresarial del Estado, de otro lado, abusa de su condición cuando es objeto de injustas condonaciones fiscales que afectan la libre competencia económica y de las cuales no gozan los particulares que participan en el mismo mercado (C.P. art. 333).

Se infiere de los razonamientos anteriores que los saneamientos ordenados por la ley, resultan abiertamente inconstitucionales por violar el principio de igualdad y de equidad

tributaria. Por contera, también lo será la exoneración de responsabilidad para los revisores fiscales, administradores y contadores.

Si la amnistía o saneamiento para los deudores morosos es inconstitucional, por los motivos indicados, no podrá considerarse constitucional la norma que ordena la abstención del Estado respecto de las acciones u omisiones ilícitas de los mencionados profesionales que tengan relevancia tributaria. La ley no puede disponer que el ejercicio de las profesiones deje de ser objeto de inspección, vigilancia y control, sin violar el artículo 26 de la C.P., que establece esa función indeclinable del Estado y que hace posible socialmente la libertad de profesión u oficio. El deber tributario no se predica exclusivamente de los sujetos del tributo. Los administradores de las empresas o de los haberes de los contribuyentes, lo mismo que sus contadores y revisores fiscales, están comprendidos subjetivamente por el deber tributario, en el sentido de que deben colaborar de buena fe con las autoridades para determinar y definir en concreto los elementos del tributo (C.P., art., 95-9). El ilícito tributario compromete la responsabilidad de los referidos profesionales y no puede, en consecuencia, la ley tratar de eliminarla, pues de esta manera socava el deber de tributación que tiene fundamento constitucional (...).

(...) En suma, las amnistías o saneamientos como el que consagran las normas estudiadas, en principio son inconstitucionales. Sin embargo, lo anterior no es óbice para que en situaciones excepcionales, puedan adoptarse medidas exonerativas de orden económico o fiscal debidamente justificadas que contrarresten los efectos negativos que puedan gravar de una manera crítica al fisco, reducir sustancialmente la capacidad contributiva de sus deudores o deprimir determinados sectores de la producción. Naturalmente, por tratarse de casos excepcionales y por la necesidad de que el alcance de las medidas guarde estricta congruencia con la causa y la finalidad que las anime, la carga de la justificación de que el régimen excepcional que se adopta es razonable y proporcionado, y que se sustenta en hechos reales, corresponderá a los autores y defensores del mismo y, en consecuencia, se examinará por la Corte en cada oportunidad, mediante la aplicación de un escrutinio constitucional riguroso (...)

(...) 15. En atención al principio de buena fe y al respeto que merecen las situaciones creadas y consolidadas al amparo de las normas que serán declaradas inexecutable, la Corte establecerá el efecto *pro futuro* del fallo que, por lo tanto, en ningún sentido, podrá afectar ninguna situación anterior a su notificación (Sentencia C-113 de 1993 M.P. Jorge Arango Mejía)(...)"

El aspecto central que nos proponemos resaltar en este caso está relacionado con la proscripción que de los saneamientos o amnistía tributarias hace la Corte Constitucional, pues siempre se ha criticado que este tipo de normas conducen a premiar a los contribuyentes incumplidos y a castigar a los contribuyentes que cumplen con sus obligaciones, para quienes no se crea ningún tipo de incentivo. De allí que la Corte en su amplio estudio concluye que este tipo de medidas atentan contra los principios de equidad y buena fe de los contribuyentes, razón más que suficiente para considerar que las normas demandadas son contrarias al ordenamiento constitucional, sin que se pierda de vista que en situaciones excepcionales se puedan tomar medidas exonerativas de orden económico o fiscal.

4.3.5 Ley 383 de 1997.

Con la ley 383 de 1997¹³⁴, se reitera en tomar medidas para evitar la evasión fiscal y el contrabando. Dentro de las reformas importantes en el tema del procedimiento tributario, se observan las siguientes: la tarjeta fiscal, como mecanismo técnico de control de la evasión; se dan facultades de registro, como medio de prueba consistente en que mediante resolución motivada, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, podrá ordenar el registro de oficinas, de establecimientos comerciales e industriales o locales de contribuyentes o de terceros depositarios de sus documentos o de archivos, salvo que no coincida con su casa de habitación, pudiendo tomar las medidas necesarias con el fin de asegurar las pruebas correspondientes; se reduce el plazo a un año para corregir las declaraciones tributarias; se determina que los contribuyentes que no consignen dentro de los dos meses siguientes a su recaudo del IVA y de la redefuente, se les aplicarán las normas pertinentes del Código Penal; se autoriza la presentación electrónica de las declaraciones tributarias, por parte de algunos contribuyentes; se regula lo atinente a la información que deben dar algunos contribuyentes; se establece el sistema de compensación de las obligaciones tributarias; se establecen normas atinentes al control de pago de aportes parafiscales en la seguridad social. Entre otras, estas fueron las modificaciones más importantes. Con todo, se hace una especial referencia a lo normado en el artículo 66¹³⁵, en el sentido que faculta a los municipios y distritos para aplicar el Estatuto Tributario, frente a las normas de procedimiento, a los impuestos administrados por dichas entidades territoriales.

4.3.6 Ley 488 de 1998.

Mediante la ley 488 de 1998¹³⁶, en materia de procedimiento tributario, se encuentran algunas modificaciones, a saber: paso del régimen simplificado al régimen común; responsabilidad penal por no consignar el impuesto sobre las ventas; sanción por expedir facturas sin el lleno de los requisitos; sanción de clausura de establecimiento y ampliación del plazo de este tipo de sanción; obligación de exigir factura; tasa de interés moratorio; compensaciones de oficio; información para el control de lavado de activos; actualización del registro de contribuyentes; obligación de informar por parte de los grupos empresariales; competencia para resolver lo referente a la fiscalización, liquidación y discusión de los impuestos en relación con el impuesto al consumo de cervezas, sifones y refajos; responsabilidad penal por no consignar los valores recaudados por concepto de sobretasa a la gasolina y del ACPM; se determina la administración y

¹³⁴ La ley 383 de 1997, julio 10, "Por la cual se expiden normas tendientes a fortalecer la lucha contra la evasión y el contrabando, y se dictan otras disposiciones. Fue publicada en el Diario Oficial No. 43083, de julio 14.

¹³⁵ El artículo 66 de la ley 383, establece: "Los municipios y distritos, para efectos de las declaraciones tributarias y los procesos de fiscalización, liquidación oficial, imposición de sanciones, discusión y cobro relacionados con los impuestos administrados por ellos, aplicarán los procedimientos establecidos en el Estatuto Tributario para los impuestos del orden nacional.

¹³⁶ Con la ley 488 de 1998, de diciembre 24, "Por la cual se expiden normas en materia tributaria y se dictan otras disposiciones fiscales de las Entidades Territoriales", fue publicada en Diario oficial No.43.460 del 28 de diciembre.

control en materia de fiscalización, liquidación, discusión, cobro, devolución y sanciones en las sobretasas, es de competencia de los municipios, distritos o departamentos respectivos, para resolver; declaración y pago del impuesto de vehículos automotores; fiscalización, liquidación y discusión del impuesto de automotores compete a los municipios o departamentos, entre otras modificaciones.

4.3.6 Ley 633 de 2000.

Con la expedición de la ley 633 de 2000¹³⁷, se introducen algunas modificaciones al Estatuto Tributario, entre otras: se crea el famoso impuesto a los movimientos financieros, el cual empezó a regir el 1º de enero de 2001, determinándose todos los elementos de la obligación tributaria y se estableció una tarifa del 3x1000, el título I, de esta ley regula todo lo referente a este nuevo impuesto, que como es sabido tuvo un origen eminentemente transitorio en cuanto a su aplicabilidad, pero luego, se mantuvo como norma permanente; se crea un beneficio de auditoría para el impuesto sobre la renta, pero la correspondiente norma fue declarada inexecutable, esto es el artículo 4º¹³⁸. No debe perderse de vista que con los beneficios de auditoría determinados lo que se busca con ellos es establecer algunos beneficios tributarios a favor de los contribuyentes, los cuales a la postre se traducen en amnistías tributarias, así no se denomine de manera específica en la ley, los cuales repercuten o violan algunos principios constitucionales, como los de igualdad y equidad tributaria. Con ello se crea el porcentaje que se debe aplicar a la renta presuntiva y se determinan algunas exclusiones; se establece el beneficio de auditoría para los periodos gravables 2000 a 2003; se establecen obligaciones para los responsables del régimen simplificado; se estatuye el paso que se debe seguir del régimen simplificado al común; se regula nuevamente lo concerniente a la presentación electrónica de las declaraciones tributarias; se vuelve nuevamente sobre la responsabilidad penal por no consignar las retenciones en la fuente y el IVA; se complementa la norma en relación con la oportunidad para allegar pruebas en cumplimiento de acuerdos internacionales; se regula lo referente a facilidades de pago; se crean normas de control del pago de aportes parafiscales en materia de seguridad social.

No obstante, que se nos escapen algunas otras disposiciones, no podemos dejar de comentar los artículos 101¹³⁹ y 102¹⁴⁰ de esta ley, porque por primera vez el

¹³⁷ La ley 633 de 2000, de diciembre 29, "Por la cual se expiden normas en materia tributaria, se dictan disposiciones sobre el tratamiento a los fondos obligatorios para la vivienda de interés social y se introducen normas para fortalecer las finanzas de la Rama Judicial, fue publicada en Diario Oficial No. 44.275 del mismo 29 de diciembre.

¹³⁸ El artículo 4º de la ley 633 de 2000, fue declarado inexecutable, según C-992-01, de 19 de septiembre de 2001. MP: Dr. Rodrigo Escobar Gil.

¹³⁹ El artículo 101 de la ley 633, señala: "CONCILIACION CONTENCIOSA ADMINISTRATIVA TRIBUTARIA. Los contribuyentes y responsables de los impuestos sobre la renta, ventas, retención en la fuente y timbre nacional, que hayan presentado demanda de nulidad y restablecimiento del derecho ante la jurisdicción de lo contencioso administrativo antes de la vigencia de esta ley, con respecto a la cual no se haya proferido sentencia definitiva, podrán conciliar antes del día 31 de julio del año 2001, con la Dirección de Impuestos y Aduanas

legislador involucra dentro de su legislación la posibilidad de conciliar conflictos de orden económico derivados de temas impositivos, no obstante, la prohibición legal existente, contenida en la ley 23 de 1991¹⁴¹ y reafirmada en la ley 466 de 1998¹⁴², normas de carácter general, que en algunos de sus apartes regulan lo referente a la conciliación administrativa.

La verdad es que no hemos encontrado una explicación satisfactoria que nos aclare del por qué la prohibición de conciliar asuntos derivados de conflictos de orden tributario, toda vez, que en trasfondo de la controversia así sea de carácter impositivo, no deja de ser de índole económico, pues las leyes a que se ha aludido autorizan la conciliación para solucionar controversias sobre conflictos de carácter particular y de orden patrimonial o económico que se pudieran demandar ante la jurisdicción contencioso administrativa en ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, de reparación directa o relativas a controversias contractuales, supuestos que se cumplían plenamente.

Nacionales hasta un veinte (20%) por ciento del mayor impuesto discutido, y el valor total de las sanciones e intereses según el caso, cuando el proceso contra una liquidación oficial se halle en primera instancia, lo anterior siempre y cuando el contribuyente o responsable pague el ochenta por ciento (80%) del mayor impuesto y su actualización en discusión.

Si se trata de una demanda contra una resolución que impone una sanción, se podrá conciliar hasta un veinte por ciento (20%) el valor de la misma, para lo cual se deberá pagar el ochenta por ciento (80%) del valor de la sanción y su actualización, según el caso.

Cuando el proceso contra una liquidación oficial se halle en única instancia o en conocimiento del Honorable Consejo de Estado, se podrá conciliar sólo el valor total de las sanciones e intereses, siempre que el contribuyente o responsable pague el ciento por ciento (100%) del mayor impuesto y su actualización en discusión.

El acuerdo conciliatorio prestará mérito ejecutivo de conformidad con lo señalado en los artículos 828 y 829 del Estatuto Tributario, y hará tránsito a cosa juzgada.

Lo no previsto en esta disposición se regulará conforme a la Ley 446 de 1998 y el Código Contencioso Administrativo, con excepción de las normas que le sean contrarias.

Las disposiciones contenidas en el presente artículo podrán ser aplicadas por los entes territoriales en relación con las obligaciones de su competencia. Lo anterior también será aplicable respecto del impuesto al consumo”.

¹⁴⁰ Por su parte en el artículo 102 de la citada ley, se indica: Terminación por mutuo acuerdo de los procesos administrativos tributarios: Los contribuyentes y responsables de los impuestos sobre la renta, ventas, timbre y retención en la fuente, a quienes se les haya notificado antes de la vigencia de esta ley, Requerimiento Especial, Pliego de Cargos, Liquidación de Revisión o Resolución que impone sanción, podrán transar antes del 31 de julio del año 2001 con la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (...)

Para tales efectos dichos contribuyentes deberán adjuntar la prueba del pago o acuerdo de pago de la liquidación privada del impuesto de renta por el año gravable de 1999, del pago o acuerdo de pago de la liquidación privada del impuesto o retención según el caso correspondiente al período materia de la discusión, y la del pago o acuerdo de pago de los valores transados según el caso.

La terminación por mutuo acuerdo que pone fin a la actuación administrativa tributaria prestará mérito ejecutivo de conformidad con lo señalado en los artículos 828 y 829 del Estatuto Tributario, y con su cumplimiento se entenderá extinguida la obligación por la totalidad de las sumas en discusión (...).”

¹⁴¹ El Parágrafo del artículo 59 de la ley 23 de 1991, señalaba: “**No puede haber conciliación en los asuntos que versen sobre conflictos de carácter tributario**”. Resaltado fuera de texto.

¹⁴² El Parágrafo 2º del artículo 70 de la ley 446 de 1998, establece: “**No puede haber conciliación en los asuntos que versen sobre conflictos de carácter tributario**”. Resaltado fuera de texto.

Pensamos que se llegó a discutir que como los impuestos son de origen legal, por esa razón no era viable la conciliación, porque la ley de conciliación no da entrada a conciliar sobre la legalidad, particularmente la contenida en los actos administrativos. Pero la contra respuesta que se puede esgrimir, es que a partir de la determinación de los impuestos o imposición de sanciones plasmadas necesariamente en actos administrativos de carácter particular y concreto, nos vemos enfrentamos necesariamente a una controversia de contenido patrimonial, donde la Administración Tributaria al establecerle un determinado valor al contribuyente que resultaba a deber por concepto de impuestos o de las sanciones impuestas, el contribuyente a renglón seguido afirmaba que el valor determinado en la liquidación oficial o en la resolución sanción impuesta no correspondía. Por esta razón, se puede afirmar que el asunto se contrae a una típica discusión de contenido patrimonial, luego, las previsiones que se deben tener en cuenta en estos casos estarán relacionadas con la posibilidad de que se puedan revocar los actos administrativos correspondientes, si se llegare a conformar algún acuerdo conciliatorio, en vía extrajudicial, o prejudicial, o judicial, si se dan los requisitos del artículo 69 del Código Contencioso Administrativo. Luego, la institución de la conciliación debió permitirse por el legislador, desde la expedición de la ley 21 de 1991 y no autorizarse de manera transitoria como ha ocurrido en otras leyes que más adelante serán motivo de estudio.

Ahora bien, si se observa con detenimiento la ley 633 de 2000, se tiene que el legislador en ese momento estableció la conciliación judicial para aquellas demandas que se tramitaban ante la jurisdicción contencioso administrativas y en aquellas actuaciones administrativas que se adelantaban, ante DIAN, para lo cual el propio legislador era quien fijaba los montos por los cuales la Administración Tributaria y los contribuyentes podían conciliar. Es decir, que en estos casos se va en contraposición de lo establecido en las normas generales que contienen esta institución, en el sentido que los acuerdos conciliatorios logrados son el producto de un acuerdo de voluntades, y que en las normas tributarias no se dejó esa libertad a los interesados de discutir los montos respectivos y por el contrario, tanto la parte demandante como demandada, dentro de los procesos contenciosos y en los trámites administrativos no se podía afirmar que habían llegado a algún acuerdo conciliatorio, pues a lo que se procedía en esos casos era verificar que se cumplieran con los requisitos fijados en la ley (ver las normas transcritas), situación que en nuestro entender la conciliación no era consecuencia de la libre discusión o producto de un acuerdo de voluntades.

Estimamos que no se puede hablar de conciliación en estos casos porque la voluntad de las partes está siendo impuesta por el legislador, quien es el que fija las reglas para que “los acuerdos conciliatorios” se conformen y, además, no se pueden discutir cuantías diferentes a las establecidas en la ley. Entonces, ¿de qué tipo de acuerdos estamos hablando?

Se decía que la conciliación se instituyó de manera temporal, porque el legislador fijó una fecha límite dentro de las cuales se podían realizar los correspondientes

“acuerdos conciliatorios” o verificación de requisitos, esto es, entre el 1º de enero y hasta antes del 31 de julio de 2001.

La verdad es que al establecer la conciliación, la cual es entendida como una medida de descongestión de los despachos judiciales, de acuerdo con la ley 23 de 1991, o de descongestión, eficiencia y acceso a la justicia como se denominó en la ley 446 de 1998, con el tema de los impuestos y sanciones, y, concretamente, con lo regulado con la ley 633 de 2000, lo que se buscó con ello, fue propender por una amnistía camuflada como se le ha llamado, pues a la hora de la verdad no se hizo otra cosa que ejercer una actividad típica de recaudo de los impuestos y sanciones determinadas, y sólo para aquellos contribuyentes que tuvieran algún tipo de reclamo o demanda, es decir, que con esta medida se volvió a premiar a los contribuyentes incumplidos.

A este respecto, se debe aclarar que las precitadas normas fueron demandadas por inconstitucionalidad, en el entendido, además, que la Corte Constitucional había hecho en el pasado precisiones sobre el tema, tal como se dejó anunciado, en el sentido que si bien es cierto, la ley en concreto no utiliza el término amnistía, con el hecho de favorecer a un grupo de contribuyentes concediéndoles beneficios, esto atenta contra los principios de igualdad, buena fe y equidad tributaria, pero lamentablemente el pronunciamiento que se hizo en esta oportunidad no entró a considerar la situación de fondo propuesta y por el contrario lo que se adujo fue que la temporalidad de la ley ya había pasado y que todas las actuaciones realizadas en vigencia de la ley, se consideraban como situaciones jurídicas consolidadas en cabeza de particulares y, por otro, que las normas pierden la fuerza normativa, puesto que se había perdido la posibilidad de que se verificara el supuestos fácticos que en ellas se contemplan.¹⁴³

4.3.7 Ley 788 de 2002.

Luego, se expide la Ley 788 de 2002¹⁴⁴. En lo que atañe a las normas de procedimiento tributario se resaltan las que consideramos de mayor importancia y, por ende, las modificaciones de mayor utilidad : en el Capítulo I, se establecen normas de control y penalización a la evasión y defraudación fiscal; sanción a administradores y representantes legales; devolución de retenciones no consignadas y anticipos no pagados; se introduce la notificación por correo; inscripción del proceso de determinación de impuestos, en las oficinas de registro y los efectos del registro; remate de bienes; vinculación de deudores solidarios y subsidiarios a títulos ejecutivos; sanción por no acreditar de manera oportuna el pago de los aportes parafiscales; se regula nuevamente lo referente al gravamen sobre los movimientos financieros; en el artículo 59¹⁴⁵ se reitera lo referente al

¹⁴³ En sentencia C-992-01. MP: Dr. Rodrigo Escobar Gil. 19 de Septiembre de 2001.

¹⁴⁴ La ley 788 de 2002, de diciembre 27 “Por la cual se expiden normas en materia tributaria y penal del orden nacional y territorial; y se dictan otras disposiciones. Esta ley fue publicada según Diario Oficial No.45.046 de la misma fecha de la expedición de la ley.

¹⁴⁵ El artículo 59 de la ley 788 de 2002, establece: “Los departamentos y municipios aplicarán los procedimientos establecidos en el Estatuto Tributario Nacional, para la administración,

procedimiento tributario territorial; se determina quienes no están obligados a declarar; se crea el beneficio de auditoría para los años 2004, 2005 y 2006; se establece el término de cinco años aplicable a la obligación tributaria; **nuevamente se estatuye la conciliación contencioso administrativa y la conciliación por mutuo acuerdo en las actuaciones administrativas en materia de impuestos**, en idénticas condiciones como la establecida en la ley 633 de 2000, de manera temporal, aplicable hasta el 31 de julio de 2003, luego nos remitimos a los comentarios expresados. En cuanto a la demanda formulada por inconstitucionalidad de estas normas, corrió la misma suerte, en el sentido que la ley había dejado de tener vigencia y los asuntos jurídicos en cabeza de particulares se consideraban consolidados¹⁴⁶, luego, en esta oportunidad tampoco se pudo establecer el tema de fondo, relacionado con la concesión de posibles amnistías camufladas. Resaltamos.

4.3.8 Ley 863 de 2003

Luego, se saca otra reforma tributaria plasmada en la ley 863 de 2003¹⁴⁷, de la cual destacamos los siguientes temas en materia de procedimiento tributario: en el Título II, se relaciona con normas antievasión y se establece el llamado registro único tributario; se reitera el tema de las sanciones a administradores, representantes legales y revisores fiscales; se estatuye sanción por evasión pasiva; se reitera el beneficio de auditoría para los años 2004 a 2006; se establece la renta presuntiva por consignaciones en cuentas bancarias y de ahorros; se determina la responsabilidad solidaria de los socios por los impuestos de la sociedad; se regula lo atinente a la información a las centrales de riesgo por parte de la DIAN; se establece la prelación en la imputación de pagos; la devolución del IVA por adquisiciones con tarjetas de crédito o débito; se actualiza el valor de las sanciones pendientes de pago; **nuevamente se regula la conciliación judicial y la administrativa, de manera temporal. En esta oportunidad se estableció un plazo entre el 1º de enero al 30 de junio de 2004.** En esta oportunidad igualmente fueron demandadas las correspondientes disposiciones, esto es, los artículos 38 y 39, profiriendo la Corte varios fallos¹⁴⁸, dentro de los cuales vale la

determinación, discusión, cobro, devoluciones, régimen sancionatorio incluida su imposición, a los impuestos por ellos administrados. Así mismo, aplicarán el procedimiento administrativo de cobro a las multas, derechos y demás recursos territoriales. El monto de las sanciones y el término de la aplicación de los procedimientos anteriores, podrán disminuirse y simplificarse acorde con la naturaleza de sus tributos, y teniendo en cuenta la proporcionalidad de estas respecto del monto de los impuestos”.

¹⁴⁶ En sentencia C-1114-03, noviembre 25 de 2003. MP: Jorge Córdoba Triviño.

¹⁴⁷ La ley 863 de 2003, de fecha diciembre 29 “ Por la cual se establecen normas tributarias, aduaneras, fiscales y de control para estimular el crecimiento económico y el saneamiento de las finanzas públicas”, fue publicada en Diario Oficial No. 45.415 del mismo 29 de diciembre.

¹⁴⁸ Mediante sentencia C-910-04 del 21 de septiembre. MP: Dr. Rodrigo Escobar Gil, fueron declarados exequibles los artículos 38 y 39 de la ley 863 de 2003, por los hechos y fundamentos que fueron motivo de demanda.

pena resaltar los C-910-04 y C-1146-04¹⁴⁹, con los cuales se concluyó que en materia de conciliación judicial y arreglo directo entre los contribuyentes y la administración frente a las reclamaciones en curso contenidas en liquidaciones oficiales o resoluciones sanción, es permisible la conciliación.

Por considerar de importancia las aludidas sentencias, se transcribe lo pertinente, así:

En C-910 de 2004, se expuso:

“(…) Si bien es cierto que, en la hipótesis del artículo 38, las obligaciones tributarias por impuestos y sanciones han sido establecidos mediante actos administrativos que se encuentran en firme y amparados por la presunción de legalidad, no es menos cierto que los mismos han sido controvertidos por el contribuyente en ejercicio de un claro derecho de raigambre constitucional, y con el propósito, precisamente, de desvirtuar esa presunción de legalidad. Así, en relación con ese contribuyente, a diferencia de lo que ocurre con quien de mala fe omite el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, no cabe señalar que obrando en contravía de los postulados de la buena fe, se constituya en incumplido o moroso, porque, precisamente, su actividad se orienta, en ejercicio de un derecho de orden constitucional, a cuestionar la existencia o la cuantía de las obligaciones administrativamente declaradas. Y no cabe presumir, porque resultaría contrario al principio de la buena fe, que el contribuyente que acude a la jurisdicción lo hace con el propósito de entorpecer el recaudo o eludir el cumplimiento oportuno de una obligación tributaria.

En cuanto hace al artículo 39, y como quiera que presupuesto de la norma es que exista una diferencia de criterio entre el contribuyente que ha presentado su liquidación privada y la Administración, mientras la actuación administrativa no se encuentre en firme, no cabe predicar del contribuyente destinatario de la misma la condición de incumplido o moroso. Y de esta manera, resulta admisible, sin que se configure una amnistía, que el legislador permita que se transe en torno a una obligación alrededor de la cual se ha expresado una diferencia de criterio entre la Administración y el contribuyente. Es claro, en esta hipótesis, como lo señala el señor Procurador General en su concepto, que la transacción solo cabe frente a actuaciones que no se encuentren en firme, porque a partir del momento en el que las mismas adquieren firmeza, y siempre y cuando no fueren demandadas, el contribuyente que no cumpla con las obligaciones que de ellas se derivan se encontraría en situación de mora no saneable con medidas que tendrían, entonces sí, el carácter de amnistías.

No obstante que, tal como se pone de presente por el demandante y por algunos intervinientes, la Corte en Sentencia C-511 de 1996 declaró la inexecutable de unas medidas de saneamiento cuyo contenido era, en su expresión técnica, muy similar al de las disposiciones que hoy son objeto de análisis, es preciso tener en cuenta que en aquella oportunidad, la razón que, de manera general, esgrimió la Corte para determinar la inexecutable de las mismas fue la de que no resultaba admisible constitucionalmente que el incumplimiento fuese título para obtener

¹⁴⁹ Mediante sentencia C-1146 de diciembre 17 de 2004. MP: Dr. Humberto Antonio Sierra Porto, fue declarada la exequibilidad del artículo 38 de la ley 863 de 2003, por los hechos y fundamentos presentados con la demanda.

beneficios y que se premiase a los morosos en detrimento de quienes cumplen oportunamente con sus obligaciones tributarias.

Pese a que la Corte en aquella oportunidad no realizó un análisis específico de las condiciones de incumplimiento y morosidad en relación con los artículos 245 y 246 de la Ley 223 de 1995, cabría señalar que ellas surgen de una especial configuración de la medida de saneamiento prevista en tales artículos, que no está presente en las disposiciones actualmente demandadas. En efecto, como condición para la medida de saneamiento, tratándose del llamado saneamiento de impugnaciones previsto en el artículo 245, el contribuyente debía desistir totalmente de las objeciones, recursos o acciones administrativas y aceptar deber el mayor impuesto susceptible de reclamación o la correspondiente sanción. En el llamado saneamiento de demandas ante la jurisdicción contencioso administrativa, previsto en el artículo 246 de la Ley 223 de 1995, como condición para quedar exonerados del mayor impuesto a su cargo, así como del anticipo del año siguiente al gravable, de las sanciones, intereses y actualización correspondiente, los contribuyentes debían desistir totalmente de su acción o demanda y pagar un porcentaje del impuesto discutido.

Por consiguiente, al evaluar la constitucionalidad de esas normas, la Corte no se pronunció sobre la posibilidad de conciliar o transar las obligaciones tributarias respecto de las cuales existiese controversia entre la Administración y el contribuyente. Como quiera que, como resultado de la citada controversia, tanto en sede administrativa como judicial, el contribuyente puede ser exonerado de las obligaciones que se le atribuyen, no cabe señalar que las normas que permiten la transacción o la conciliación en relación con tales obligaciones, sin un análisis sobre la procedencia constitucional de tales figuras, impliquen condonar una obligación a quien tiene la condición de deudor moroso.

En el esquema de la Ley 683 de 2003, el contribuyente no desiste de su reclamación, sino que se acoge a una oportunidad legal para conciliar o transar en torno a las diferencias que mantenga con la Administración. Por consiguiente, mientras las actuaciones administrativas o judiciales no se hayan completado con resultado desfavorable al contribuyente, y mientras éste mantenga su pretensión, no cabe comparar su situación con la de quien sabiendo que debe, y aceptando la legalidad de la obligación, se abstiene, de hecho, de cumplir sus obligaciones tributarias.

Por consiguiente, no se trata de favorecer al contribuyente incumplido o moroso con una rebaja en sus obligaciones, sino de terminar anticipadamente una controversia en torno a las mismas, razón por la cual no cabe afirmar que las normas acusadas constituyan una amnistía tributaria.

9.4.2. El segundo cargo hace referencia a la imposibilidad de conciliar en materia tributaria, que había sido consagrada expresamente por la ley y que encontraría asidero constitucional en la indisponibilidad, por parte de la Administración, de los recursos que se originen en el deber de tributar (...)

(...) Con todo, si cabría indagar acerca de la posibilidad de que la Administración disponga, por la vía de la transacción o la conciliación, de obligaciones que han sido establecidas en legal forma, mediante actos administrativos que se encuentran en firme o en proceso de estarlo, y amparados, cumplida esa condición, por la presunción de legalidad.

Los supuestos normativos de las disposiciones demandadas, sin embargo, conducen el debate constitucional por otros derroteros, dado que, tal como se pone de presente por el ICDT⁵, tales disposiciones, no confieren a la Administración capacidad dispositiva alguna, en la medida en que su papel se limita a actualizar la voluntad conciliatoria o de transacción contenida en la propia ley.

En efecto, de acuerdo con las normas objeto de estudio, cumplidas las condiciones en ellas establecidas, el contribuyente queda habilitado para solicitar conciliar o transar, y la operación seguirá el curso predispuesto por la ley.

La pregunta es, entonces, ¿cabe que el legislador, de manera general establezca las condiciones que den lugar a una transacción o una conciliación en torno a obligaciones tributarias, que, supuesto el ánimo del respectivo contribuyente, operan por ministerio de la propia ley?

Encuentra la Corte que, en este caso, la materia es susceptible de conciliación, por referirse a pretensiones de carácter patrimonial y contenido económico, y, como quiera que esas conciliación o transacción, operan sobre materias objeto de controversia, no comportan, por consiguiente, *per se*, la rebaja de obligaciones ciertas e indiscutidas y no pueden catalogarse como amnistías tributarias, las mismas se encuentran dentro de la órbita de configuración del legislador, que puede, por consideraciones de recaudo, de eficiencia administrativa y de ahorro de recursos plantear fórmulas alternativas para la solución de las controversias que se hayan presentado en torno a las obligaciones tributarias.

9.4.3. En consonancia con los dos cargos anteriores, el actor plantea una violación del principio de igualdad, por cuanto se estaría concediendo un tratamiento privilegiado a quienes incumplieron con sus deberes tributarios, en detrimento de quienes han sido cumplidos con el fisco. Ese planteamiento, así formulado, resulta equivocado, porque presupone que quien controvierte administrativa o judicialmente los actos mediante los cuales se le establece un impuesto o una sanción, ha incumplido de mala fe con sus obligaciones tributarias, cuando en realidad, como se ha dicho, ejerce un derecho de raigambre constitucional, para controvertir las actuaciones de la Administración que considera contrarias a la ley y lesivas de sus derechos.

Con todo, cabría señalar que la desigualdad resulta de la comparación objetiva entre quien paga sus obligaciones tributarias, y quien, en el mismo supuesto de hecho, liquida una obligación menor y luego, al ser requerido por el excedente, recurre o demanda, según el caso. En ese evento, por efecto de las disposiciones demandadas, y sin que exista certeza judicialmente declarada en torno al alcance de la obligación tributaria, el beneficiario de las normas pagaría un impuesto menor, sin sanciones y sin intereses. En esta dimensión del planteamiento, sin embargo, hace falta un elemento indispensable para la realización de un juicio de igualdad, cual es la comparabilidad de las situaciones. En efecto, en la hipótesis planteada, cada uno paga o está dispuesto a pagar lo que reconoce deber. Y una es la situación de quien paga lo que cree deber y otra muy distinta la de quien expresa su inconformidad con la obligación que se le ha establecido. El segundo alienta la expectativa de no pagar lo que se le cobra en exceso, y por eso puede beneficiarse de una medida de transacción o conciliación. El otro, habiendo tenido la oportunidad de controvertir la obligación a su cargo, optó por pagarla, convencido de que había sido adecuadamente establecida. Quien controvierte la obligación, asume un riesgo, y el resultado puede, o serle totalmente adverso, o plenamente favorable o, finalmente puede, plantearse una fórmula de transacción o conciliación, como en este caso. Pero todo ello es fruto de la decisión libre y

legítima de controvertir la decisión, como es igualmente libre y legítima la decisión de no hacerlo.

Se puede argumentar que este tipo de opciones legislativas, con un propósito de recaudo en el corto plazo, alientan la evasión en un horizonte temporal más amplio. Sin embargo, ese efecto no sería, en este caso, susceptible de calificación jurídica, y obedece a una consideración de política legislativa la ponderación entre la ganancia por la oportunidad del recaudo y el ahorro de tiempo y recursos administrativos, y un eventual estímulo a controvertir administrativa y judicialmente las obligaciones tributarias, con la perspectiva, también eventual, de beneficiarse de una medida legal de alivio o saneamiento.

Por las anteriores consideraciones, habrá de declararse la exequibilidad de las disposiciones acusadas, haciendo la salvedad de que la transacción prevista en el artículo 39 acusado solo cabe respecto de obligaciones que se hayan establecido en actos administrativos que no se encuentren en firme (...)."

En relación con la sentencia C-1146-04, se resolvió:

"(...) 11- Las anteriores consideraciones muestran que el Congreso goza de una amplia libertad para regular la conciliación y el alcance de los distintos recursos, lo cual tiene una consecuencia importante en el presente proceso, y es la siguiente: en principio es admisible que la ley establezca regulaciones distintas en materia de conciliación para los distintos procesos y recursos, puesto que no sólo el Congreso tiene discrecionalidad para establecer diferenciaciones en los procesos sino que, además, goza de amplitud para regular los alcances y límites de los mecanismos alternativos de resolución de conflictos, como la conciliación. Y por ende, el juez constitucional debe ser en principio respetuoso de esas diferenciaciones establecidas por la ley en este campo, precisamente porque en esta materia la propia Carta confiere al Congreso una amplia libertad configurativa. Ya en anteriores oportunidades la Corte había destacado que existe una relación inversa entre el grado de libertad configurativa que la Carta confiere al Congreso en ciertas materias y la intensidad del control judicial del respeto a la igualdad, la cual podría ser formulada así: *"entre mayor es la libertad de configuración del legislador en una materia, más deferente debe ser el control constitucional del respeto de la igualdad, mientras que ese escrutinio judicial debe ser más riguroso cuando el Legislador utiliza criterios o regula esferas en donde su margen de apreciación ha sido restringido por la propia Constitución"* En esas condiciones, como en el presente caso, se trata de un asunto en donde la libertad del Congreso es amplia, la Corte concluye que el juez constitucional debe ser en principio respetuoso de los criterios del Legislador en este ámbito, por lo que únicamente regulaciones que infrinjan directamente mandatos superiores podrían ser consideradas inválidas. Con esos elementos, entra la Corte a examinar la razonabilidad de la diferenciación establecida por la expresión acusada.

La razonabilidad de la exclusión de la conciliación en los procesos que se encuentran en súplica o revisión.

12- Como bien lo destacan varios intervinientes, dista de ser arbitrario el criterio utilizado por la expresión acusada para excluir de conciliación en materia tributaria aquellos procesos que se encuentran en el trámite extraordinario de súplica o revisión ante el Consejo de Estado. Y es que es claro que la disposición acusada se refiere a estos recursos extraordinarios, y no al recurso ordinario de súplica, que procede en general en todas las instancias contra los autos interlocutorios proferidos por el ponente (CCA art. 183). Y la razón es muy simple. El aparte

acusada trata de la misma manera el recurso de súplica y de revisión, con lo cual indica que se trata de una normatividad relativa a estos dos recursos extraordinarios, lo cual armoniza, además, con la regulación general de la conciliación prevista por el artículo 38 de la Ley 863 de 2003, que establece la conciliación únicamente para aquellos procesos en donde no se haya proferido sentencia definitiva en las instancias.

Ahora bien, los recursos de súplica y revisión son recursos extraordinarios, que suponen la existencia de una sentencia ejecutoriada. En el primer caso, el recurso procede frente a una sentencia ejecutoriada dictada por las secciones de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Consejo de Estado (CCA art. 194 y ss), mientras que el en segundo caso procede no sólo contra esas sentencias sino también contra aquellas que sean dictadas por los tribunales administrativos, en única o segunda instancia (CCA art. 185 y ss). En esas condiciones, bien podía la ley excluir la conciliación de los procesos que han alcanzado estos recursos extraordinarios, puesto que la existencia de una sentencia ejecutoriada supone razonablemente que ya no existe un asunto litigioso a ser conciliado sino un punto que ha sido definido por una sentencia ejecutoriada. Y es entonces correcto, por no infringir precepto constitucional alguno, que la ley excluya esos procesos de la posibilidad de conciliación, por lo que la Corte declarará la exequibilidad del aparte acusado (...)

Establecidos los supuestos sobre las dudas que existían en relación con la constitucionalidad de la ley en materia de conciliación derivada de los impuestos y sanciones, lo lógico sería, que en lugar de estar expidiendo normas en cada reforma tributaria con este fin, con vigencia temporal o transitoria, lo prudente sería que se elimine la prohibición de conciliar en materia de impuestos, establecida en las normas generales, o en su defecto, que en una nueva reforma tributaria, se instituya la conciliación de manera permanente, pues como se verá seguidamente, el asunto vuelve a ser regulado nuevamente en la ley 1111 de 2006, para lo cual nos remitimos a los comentarios plasmados precedentemente.

4.3.9 Ley 1111 de 2006

Los temas de mayor relevancia de la ley 1111 de 2006¹⁵⁰, en materia de procedimiento, se tienen: se regulan aspectos relacionados con los movimientos financieros y se fija una tarifa del 4x1000; en el Capítulo V, se involucran normas sobre procedimiento tributario, tales como presentación de escritos y recursos, de manera personal y electrónica; se modifican algunas competencias para el ejercicio de funciones de la DIAN, entre otras, para proferir el recurso de reconsideración que procede contra los diversos actos, estableciendo para determinar la competencia, el valor correspondiente en UVT¹⁵¹ (Unidades de Valor

¹⁵⁰ Con la ley 1111 de 2006, de diciembre 27 de 2006, "POR LA CUAL SE MODIFICA EL ESTATUTO TRIBUTARIO DE LOS IMPUESTOS ADMINISTRADOS POR LA DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES", fue publicada en Diario Oficial No. 46.494, de fecha 17 de enero de 2007.

¹⁵¹ En el artículo 50 de la ley 1111 de 2006, que modifica el artículo 868 del Estatuto Tributario, define el concepto de UVT, que en esencia corresponde al nombre de Unidad de Valor Tributario, que es la medida de valor que permite ajustar los valores contenidos en las disposiciones relativas a los impuestos y obligaciones administrados por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales,

Tributario), cuyos valores oscilan, entre menos de 750 UVR, entre 750 a 5.000 y más de 5.000 UVR. Llama la atención que frente a los actos o resoluciones que son susceptibles del recurso de reposición, el legislador guardó silencio, es decir, que se ocupó sólo de los actos y resoluciones contra las cuales procede el recurso de reconsideración; igualmente, se regula lo relacionado con las diversas formas de notificación de las actuaciones y se regula entre otras, la notificación electrónica como un nuevo mecanismo de publicidad; se establecen sanciones relativas al incumplimiento de la inscripción en el RUT y la obtención del NIT; se determina nuevamente la reenumeración del Estatuto Tributario¹⁵², pues como se había dejado expuesto, esto es producto de la diversidad de normas que se han expedido nuevamente, como consecuencia de las reformas tributarias que año tras año se sacan, pero en esta oportunidad, la citada autorización fue declarada inexecutable¹⁵³. En algún momento se quiso sacar una reforma estructural que

el cual se reajustará anualmente en la variación del índice de precios al consumidor para ingresos medios, certificado por el Departamento Administrativo Nacional de Estadística, en el período comprendido entre el primero (1) de octubre del año anterior al gravable y la misma fecha del año inmediatamente anterior a éste.

De acuerdo con lo anterior, el Director General de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales publicará mediante Resolución antes del primero (1) de enero de cada año, el valor de la UVT aplicable para el año gravable siguiente. Si no lo publicare oportunamente, el contribuyente aplicará el aumento autorizado.

Todas las cifras y valores absolutos aplicables a impuestos, sanciones y en general a los asuntos previstos en las disposiciones tributarias se expresarán en UVT.

Cuando las normas tributarias expresadas en UVT se conviertan en valores absolutos, se empleará el procedimiento de aproximaciones que se señala a continuación, a fin de obtener cifras enteras y de fácil operación:

- a) Se prescindirá de las fracciones de peso, tomando el número entero más próximo cuando el resultado sea de cien pesos (\$ 100) o menos;
- b) Se aproximará al múltiplo de cien más cercano, si el resultado estuviere entre cien pesos (\$ 100) y diez mil pesos (\$ 10.000);
- c) Se aproximará al múltiplo de mil más cercano, cuando el resultado fuere superior a diez mil pesos (\$ 10.000) (...).

¹⁵² En el artículo 53 de esta ley se establece: “Dentro de los seis (6) meses siguientes a la fecha de entrada en vigencia de la presente Ley, el Gobierno Nacional deberá reenumerar el articulado del Estatuto Tributario, de tal forma que se compilen y organicen en un solo cuerpo jurídico la totalidad de las normas que regulan los impuestos administrados por la DIAN. En desarrollo de esta disposición se podrá reordenar la numeración de las diferentes disposiciones tributarias, sin modificar su texto y eliminar aquellas que se encuentren repetidas o derogadas, sin que en ningún caso se altere su contenido. Para tal efecto, se solicitará asesoría de dos magistrados de la Sala de Consulta y Servicio Civil del Consejo de Estado”.

¹⁵³ Mediante sentencia C-809-07, se aclara lo relacionado con la inexecutable del citado artículo 53, para lo cual se remite a la C-655-07, MP: Manuel José Cepeda Espinosa. En lo pertinente se aduce: “La Corte Constitucional estudió previamente el cargo que aquí se presenta contra el artículo 53 de la Ley 1111 de 2006, en la sentencia C-655 de 2007 (M.P. Manuel José Cepeda Espinosa), que declaró inexecutable la norma acusada. En esa oportunidad, la Corte consideró inconstitucional el artículo 53 que se acusa, porque la Carta no permite que este tipo de compilación pueda ser efectuada por la vía de un decreto administrativo. Esta Corporación resaltó que la autorización prevista en el citado artículo 53 sobre la compilación que debía efectuar el Ejecutivo comprendía: a) eliminar normas; b) cambiar la numeración de los artículos y c) unificar el articulado en un sólo cuerpo jurídico; facultades que constituyen el ejercicio de funciones legislativas reservadas al Congreso de la República. Por lo tanto, el artículo 53 de la Ley 1111 de

comprendiera tanto la parte sustantiva como de procedimiento, pero, lamentablemente, no se pudo expedir la correspondiente normatividad; por último, se volvió a regular el tema de la conciliación judicial y administrativa, de manera temporal, esto es, hasta el 31 de julio de 2007, habiendo sido demandadas en esta oportunidad nuevamente, pero por motivos diferentes a las anteriores oportunidades, de lo cual se dio cuenta, habiendo sido declarados exequibles artículos 54 y 55, los cuales regulaban el tema de la conciliación judicial y administrativa, respectivamente¹⁵⁴.

4.4 SITUACIÓN ACTUAL.

Luego de haber realizado un recorrido sobre los antecedentes legales, relacionados con la función administrativa que cumple el Estado a través del organismo señalado para el efecto, concretamos ahora el asunto de como se está cumpliendo la función desde el punto de vista legal, no sin antes advertir, que el tema se manejará muy puntualmente frente a los siguientes aspectos: fiscalización e investigación tributaria, determinación de los impuestos e impugnación de los actos de determinación y resoluciones que imponen sanción, procedimiento de cobro coactivo y solicitud de devoluciones, señalando además, que unas son las funciones que se dan desde las normas que conforman la estructura de la Dirección General de Impuestos y Aduanas Nacionales y otras, son las que se encuentran dentro del Estatuto Tributario, para el cumplimiento de dichas funciones.

Las normas vigentes relacionadas con la nueva estructura de la DIAN, son el Decreto Ley 1071 de 1999¹⁵⁵, el Decreto 4048 de 2008¹⁵⁶ y el Decreto 2360 de

2006 fue declarado inexecutable, debido a que no se puede delegar en el Gobierno el ejercicio de tales facultades.

Por lo tanto, concluye la Sala en esta oportunidad, que frente a la norma descrita existe cosa juzgada constitucional. En consecuencia, esta Corporación en lo concerniente al artículo 53 de la Ley 1111 de 2006, se estará a lo resuelto en la sentencia C-655 de 2007, que como se dijo, declaró inexecutable el precepto enunciado.

¹⁵⁴ Consultar al efecto la sentencia C-809-07.Octubre 3. MP. Dr. Manuel José Cepeda Espinosa.

¹⁵⁵ El Decreto Ley 1071 de 1999, (junio 26), por el cual se organiza la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales como una entidad con personería jurídica, autonomía administrativa y presupuestal y se dictan otras disposiciones, lo expidió el Presidente de la República, en ejercicio de las facultades extraordinarias conferidas en el artículo 79 de la Ley 488 del 24 de diciembre de 1998, fue publicado en Diario Oficial No. 43.615. Está constituida como una "Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, estará organizada como una unidad administrativa especial del orden nacional de carácter eminentemente técnico y especializado, con personería jurídica, autonomía administrativa y presupuestal y con patrimonio propio, adscrita al Ministerio de Hacienda y Crédito Público".

En cuanto a la competencia la ley determina: "(...) A la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales le competen las siguientes funciones: La Administración de los impuestos de renta y complementarios de timbre nacional sobre las ventas; los derechos de Aduana y los demás impuestos internos del orden nacional cuya competencia no esté asignada a otras entidades del Estado, bien se trate de impuestos internos o al comercio exterior; así como la dirección y administración de la gestión aduanera, incluyendo la aprehensión, decomiso o

2009¹⁵⁷, normas con las cuales se determina de manera general todo lo relacionado con el funcionamiento y sus diversas competencias, pues no debemos olvidar, que además de la función que cumple la DIAN frente a los impuestos del orden nacional, también las tiene en relación con los temas aduaneros y cambiarios.

En lo que tiene que ver con los temas relacionados con la fiscalización tributaria, determinación de los tributos y sanciones, impugnación de los actos de liquidación y resoluciones que imponen sanción, procedimiento de cobro coactivo y trámite de devoluciones, del estudio realizado sobre las normas que conforman la estructura de la DIAN, ya anunciadas, se encuentran diversas disposiciones que apuntan a determinar de manera general las funciones que se deben cumplir desde Dirección o nivel central, las Direcciones regionales, las administraciones especiales de impuestos nacionales y las Administraciones locales.

A nivel de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, se establece que tienen las funciones de dirigir y administrar la gestión tributaria, administrar los impuestos en lo correspondiente a su recaudo, fiscalización, control, penalización, liquidación, discusión, cobro, devoluciones y sanción, así como la de resolver los recursos que se interpongan contra sus actos. (Art. 18 decreto ley 1071 de 1999).

A la Dirección General, se le asignan las funciones de adelantar las actuaciones correspondientes a la prevención y represión de la evasión; definir, dirigir, coordinar las actividades relacionadas con los impuestos nacionales, en lo que corresponde con la gestión, recaudación, fiscalización, control, represión, penalización, liquidación, discusión, cobro, devoluciones etc., así, como dirigir,

declaración en abandono a favor de la Nación de mercancías y su administración y disposición (...).

La estructura de la DIAN, es “NIVELES ADMINISTRATIVOS. La Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales desarrolla sus funciones en cuatro niveles así:

1. Dirección o nivel central.
2. Direcciones regionales administraciones especiales de impuestos nacionales y administraciones especiales de aduanas nacionales.
3. Administraciones locales, y,
4. Administraciones delegadas”.

¹⁵⁶ El Decreto 4048 de 2008, octubre 22, por el cual se modifica la estructura de la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, fue expedido por el Presidente de la República, en uso de las facultades concedidas por el artículo 189, numeral 16 de la Constitución Política y el artículo 54 de la ley 489 de 1998, se le atribuyen las siguientes funciones A la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales le competen las siguientes funciones: (...) “la administración de los impuestos de renta y complementarios, de timbre nacional y sobre las ventas; los derechos de aduana y los demás impuestos internos del orden nacional cuya competencia no esté asignada a otras entidades del Estado, bien se trate de impuestos internos o al comercio exterior; así como la dirección y administración de la gestión aduanera, incluyendo la aprehensión, decomiso o declaración en abandono a favor de la Nación de mercancías y su administración y disposición”.

¹⁵⁷ Con el Decreto 2360 de 2009, junio 24, el cual fue publicado en Diario Oficial No. 43.391, el 25 de junio, el Presidente de la República, resuelve modificar parcialmente el Decreto 4048 de 2008, lo cual hace en ejercicio de las facultades concedidas en el artículo 189, numeral 16 y el artículo 54 de la ley 489 de 1998.

planear, organizar y controlar operaciones relacionadas con la gestión tributaria, autorizar de acuerdo con los planes de fiscalización y control, cobranzas y devoluciones, la supervisión de visitas a contribuyentes, responsables, agentes retenedores, con el fin de verificar la consistencia y calidad de las investigaciones y verificaciones practicadas por las Administraciones Especiales, Locales y Delegadas. (Art. 19 decreto ley 1071 de 1999).

La Dirección de Impuestos, de acuerdo con las políticas generales señaladas por la Dirección General, en coordinación con las demás áreas de la entidad y en coordinación con las demás áreas de la entidad y a través del funcionario que se desempeñe en su jefatura o de las dependencias a su cargo, cubrirá las funciones en relación con la Administración de Impuestos sobre la renta y complementarios, del impuesto sobre las ventas, del impuesto de timbre nacional y de los demás impuestos del orden nacional cuya competencia no esté atribuida a otras entidades del Estado, amén, de las funciones que cumplan algunos comités en desarrollo de estas actividades. (Art. 22 decreto ley 1071 de 1999).

En el Decreto 4048 de 2008, como se indicó, se estructura la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, donde encontramos las funciones generales determinadas, entre otras a la DIAN, a la Dirección de Gestión Jurídica, a la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos, a la Subdirección de Gestión de Fiscalización, así, como a la Subdirección de Gestión de Fiscalización Tributaria, a la Dirección Seccional de Impuestos y a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

De las diferentes funciones atribuidas a las entidades correspondientes, se hace mención a la competencia funcional para resolver los recursos de reconsideración (Art.40), cuya norma aparece modificada por la Ley 1111 de 2006, en particular al artículo 560 del Estatuto Tributario, pero si de recursos se trata, la norma que ha debido ser modificada de manera expresa en este caso, ha debido ser el actual artículo 721 del Estatuto Tributario, cuyas precisiones realizaremos más adelante, cuando se analice el tema de la competencia aplicable a los diversos campos y como están contenidos de manera específica en el Estatuto Tributario. Se establece, igualmente, la competencia funcional para las Direcciones Seccionales (Art.46); se determina en una disposición de manera general la competencia para proferir los diferentes actos administrativos (Art.47); se crea una norma relacionada con las funciones de investigación y para práctica de pruebas (Art. 48) y se establece la delegación de funciones del Director de Impuestos, como regla general.

Ubicado el tema desde el punto de vista de la estructura y de las funciones que deben cumplir los diferentes funcionarios de la DIAN, como regla general, resulta pertinente indicar, que en el Estatuto Tributario, se encuentran atribuidas de manera específicas las diversas competencias a que se ha hecho mención.

Así, por ejemplo, en materia de fiscalización tributaria se tiene que la competencia está en cabeza del Jefe de la unidad de fiscalización (Art. 688); para ampliar los

requerimientos especiales y proferir las liquidaciones oficiales y aplicar sanciones, le corresponde al Jefe de la unidad de liquidación (Art.691); la competencia funcional de discusión, le corresponde al Jefe de la unidad de recursos tributarios (Art. 721)¹⁵⁸; para ejercer la facultad de revocatoria directa, se faculta de esta función al administrador de impuestos nacionales respectivo o su delegado (Art.738)¹⁵⁹; en materia de cobro coactivo, se establecen tres tipos de competencia para ejercer esta función: una competencia denominada funcional, que es ejercida por el Subdirector de Recaudo, por los administradores de impuestos y por jefes de de las dependencias de cobranzas y por los funcionarios de las dependencias de cobranzas y de las recaudaciones de impuestos nacionales (Art.824), otra competencia, denominada territorial, que señala que el procedimiento coactivo se adelantará por la oficina de cobranzas de la administración del lugar a donde se hayan originado las respectivas obligaciones tributarias o por la de aquella en donde se encuentre domiciliado el deudor (Art. 825), y se tiene la competencia para investigaciones tributarias que tiene origen dentro del procedimiento de cobro, señalándose que estos funcionarios tienen las mismas atribuciones que los funcionarios de fiscalización (Art. 825-1); por último, la competencia funcional de las devoluciones la ejerce el jefe de la unidad de devoluciones o de la unidad de recaudo, encargada de dicha función (Art.853).

La importancia de este capítulo, tal como se ha dejado expuesto, radica en realizar todo un estudio sobre los antecedentes legales, recopilando los temas que apuntan hacia el procedimiento tributario. Para ello, nos valemos de los aportes dados por expertos en la materia quienes lo ubican a partir del año 31, resaltando año tras año los aspectos que tienen alguna preponderancia, como la reforma del año 61, con la expedición del Decreto Especial 1651, luego, la gran reforma

¹⁵⁸ Resulta de vital importancia aclarar que desde la expedición del Estatuto Tributario, esta norma aparece hasta la fecha sin ningún tipo de modificación, pero tal como se había dejado anotado, desde la expedición del Decreto 2117 de 1992, la competencia para resolver los recursos que proceden contra las liquidaciones oficiales y resoluciones con las cuales se impone sanción cambió, siendo asignada a la división jurídica, lo cual implica que la unidad de recursos tributarios, desapareció desde aquel entonces. En este caso se debe considerar que el artículo 721 también se encuentra derogado tácitamente.

Ahora bien, igualmente y de acuerdo con los comentarios que se dejaron expresados al analizarse los cambios que produjo en este campo la ley 1111 de 2006, la división jurídica desaparecería del contexto normativo para conocer del recurso de reconsideración, atendiendo que ahora, se determina la competencia atendiendo el valor de las unidades tributarias UVT, pero igual, resulta paradójico que no se modifique la norma específica de competencia señalada en el artículo 721 del Estatuto Tributario, sino el artículo 560 ibídem.

Asimismo se advierte, que la modificación que trajo la ley 1111 de 2006, sólo hace referencia al recurso de reconsideración, lo cual implica, que se deberá analizar con mucho detenimiento lo que corresponde a la competencia para resolver los recursos de reposición, que de ninguna manera han dejado de tener vigencia en el Estatuto Tributario.

¹⁵⁹ Esta disposición igualmente, dentro del contenido del Estatuto Tributario debe armonizarse con la ley 1111 de 2006, por cuanto en el numeral 3 del artículo 40, que modifica como se ha advertido el artículo 560 del Estatuto Tributario, se determina “Lo anterior aplica igualmente en el caso de la revocatoria directa contra los actos de determinación de impuestos y que imponen sanciones, **cuya competencia no esté otorgada a determinado funcionario o dependencia**”. Resaltado fuera de texto.

procedimental plasmada en el Decreto 2503 de 1989, hasta la expedición del llamado Estatuto Tributario o Decreto 624 de 1989, cuya finalidad consistió en recopilar en un sólo cuerpo normativo todas las disposiciones que hasta ese momento existían bien fueran de orden sustantivo o procedimental y a partir de la expedición del Estatuto Tributario se analizan las diferentes reformas tributarias hasta la expedición de la ley 1111 de 2006, lo cual se hace con la misma dinámica estableciendo de cada reforma lo más llamativo.

Desde el punto de vista a las modificaciones que ha tenido el ente que cumple con la función de verificación de las obligaciones tributarias, igualmente, se analizaron las respectivas normas, desde las leyes que concedían facultades con ese fin y los decretos que conformaban la estructura especialmente las contenidas en la ley 6ª de 1992 y los decretos 2117 de 1992, 1693 de 1997, 1725 de 1997, hasta la ley 1111 de 2006 que estableció algunos cambios de competencia en particular en materia de recursos. Con estas normas, es decir, las que contienen las diversas actuaciones que se deben cumplir en las fases señaladas en el procedimiento tributario y las referidas a la estructura de la entidad que cumple esta función, se integran al estudio, lo cual permite tener una proyección completa sobre los diferentes tópicos que la integran y complementan.

CAPITULO 5. DIVERSAS ACTUACIONES CONTENIDAS EN EL ESTATUTO TRIBUTARIO, QUE APUNTAN AL CUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS.

5.1 EN LA DETERMINACIÓN DE LOS IMPUESTOS: LIQUIDACIONES OFICIALES DE CORRECCIÓN ARITMÉTICA, DE REVISIÓN Y AFORO.

Si se analiza con detenimiento el procedimiento tributario, se observa que la ley mencionada determina diversas actuaciones en las que se puede ver involucrado el contribuyente o sujeto pasivo del impuesto.

Veamos algunos ejemplos: si presenta una declaración tributaria por el contribuyente oportunamente, la DIAN dentro del plazo establecido por la ley¹⁶⁰ puede entrar a revisar la declaración pertinente, previo el cumplimiento del trámite denominado de fiscalización e investigación tributaria¹⁶¹, debiendo, en todo caso, emitir un acto preparatorio denominado requerimiento especial¹⁶², so pena que el acto definitivo quede viciado de nulidad en el evento de omitirse¹⁶³ y, luego, procede a proferir un acto administrativo definitivo, denominado de liquidación oficial de revisión¹⁶⁴, si hay lugar a ello.

Por otra parte, si la declaración tributaria es presentada de manera extemporánea por el contribuyente y éste no paga de manera voluntaria la respectiva sanción por extemporaneidad, previo el cumplimiento de otro trámite diferente al determinado para modificar el impuesto¹⁶⁵, la administración procede a proferir un acto administrativo denominado resolución sanción¹⁶⁶, por extemporaneidad en su presentación.

Ahora bien, si el contribuyente comete errores en la declaración tributaria de los denominados “errores aritméticos”, el contribuyente los puede corregir directamente, o en su defecto, en aplicación directa de la ley, la DIAN examinando la declaración contentiva del error aritmético y establecido el mismo, procede a proferir un acto administrativo, denominado liquidación de corrección

¹⁶⁰ El artículo 714 del Estatuto Tributario establece de manera general los plazos máximos dentro de los cuales puede entrar a revisar las declaraciones tributarias, que de manera oportuna o cuando la declaración inicial es presentada de manera extemporánea, so pena de quedar en firme la liquidación privada.

¹⁶¹ Estatuto Tributario. TITULO IV. Capítulo I. Normas Generales. Arts. 683 a 696-1, relacionadas con la determinación del impuesto e imposición de sanciones.

¹⁶² Estatuto Tributario. Art. 703. Relacionado con la expedición de requerimiento especial como requisito previo a la liquidación.

¹⁶³ El artículo 730 del Estatuto Tributario, numeral 2, determina que si se omite el requerimiento especial, la liquidación oficial de revisión es nula.

¹⁶⁴ Estatuto Tributario. Art. 712. Referente al contenido de la liquidación oficial de revisión.

¹⁶⁵ La actuación previa que se debe cumplir en este tipo de actuaciones, según el artículo 715 del Estatuto Tributario, es emplazar al contribuyente para que declare.

¹⁶⁶ Estatuto Tributario. Art. 641. Establece la sanción por extemporaneidad en la presentación de las declaraciones tributarias.

aritmética¹⁶⁷, aclarando incluso, que si el contribuyente no incluye en la liquidación las sanciones correspondientes o las calcula erróneamente, la administración lo puede hacer previo el cumplimiento de los trámites legales, determinándola mediante resolución independiente¹⁶⁸, esto es, imponer la sanción respectiva.

Por la misma vía, en lo que se relaciona con las declaraciones tributarias, si un contribuyente obligado a presentar declaración tributaria no lo hace, la Administración previo el cumplimiento de otro trámite o actuación diferente a los señalados¹⁶⁹, procede a proferir un acto administrativo conocido como liquidación de aforo¹⁷⁰, con el cual procede a determinar los impuestos a que estaría obligado a pagar el sujeto pasivo de la obligación. En esta eventualidad, se observa que se debe expedir un acto previo o preparatorio denominado “emplazamiento para declarar”; si el contribuyente no presenta la declaración tributaria respectiva, se procede a sancionar por no declarar y luego se procederá a expedir la correspondiente liquidación oficial de aforo, de acuerdo con lo antes anotado.

Con estos simples ejemplos, de manera tangencial, se está señalando la existencia de cuatro actuaciones administrativas diferentes para cumplir un sólo propósito cual es el de la verificación del cumplimiento de las obligaciones tributarias, contenidas en el denominado procedimiento tributario. Será que se justifica realizar indistintas actuaciones con miras a que se le diga al contribuyente que su declaración es inexacta, o que adolece de errores, o que fue presentada extemporáneamente, o en caso extremo, frente al incumplimiento de esta obligación legal por parte del contribuyente, se determine de manera directa el impuesto que le corresponda, para lo cual la DIAN deba proferir cuatro actos administrativos diferentes perfectamente determinados en la ley procedimental, esto es: una liquidación de revisión, o una liquidación de corrección aritmética, una resolución sanción o una liquidación de aforo respectivamente; actos que deben cumplir sus propios trámites, requisitos y formalidades y que, desde luego, son susceptibles de ser impugnados a través de la denominada vía gubernativa, como mecanismo de control interno, cuyo trámite tampoco es lo suficientemente claro, pues todo parece indicar de acuerdo con el procedimiento, que el único recurso existente es el de reconsideración¹⁷¹, pero se aclara, que existen algunos otros actos, en particular en el régimen sancionatorio que son susceptibles no del recurso de reconsideración, sino del recurso de reposición y en otros casos, del

¹⁶⁷ Estatuto Tributario. Art. 700. Regula lo referente al contenido de la liquidación de corrección.

¹⁶⁸ Estatuto Tributario. Art. 716, determina que vencido el plazo para declarar, si el contribuyente no presentada la declaración respectiva, procederá a proferir resolución sanción por no declarar. 701. Determina lo relacionado con la corrección de sanciones.

¹⁶⁹ Estatuto Tributario. Arts. 715 a 718. En estas disposiciones se regula lo atinente al trámite previo que se debe adelantar cuando el obligado a declarar no lo hace.

¹⁷⁰ Estatuto Tributario. Art. 719. Se refiere al contenido de la liquidación de aforo.

¹⁷¹ Estatuto Tributario. Art. 720. “Reformado por la L. 6ª/92. Art. 67. Recursos contra los actos de la administración. Sin perjuicio de lo dispuesto en normas especiales de este estatuto, contra las liquidaciones oficiales, resoluciones que impongan sanciones u ordenen el reintegro de sumas devueltas y demás actos producidos, en relación con los impuestos administrados por la Unidad Administrativa Especial-Dirección de Impuestos Nacionales, procede el recurso de reconsideración (...)”.

recurso regulado es el de apelación, aspectos de los cuales se hará mención oportunamente.

Este es en principio, se insiste, el origen de la problemática planteada, pues como se verá más adelante el régimen sancionatorio es mucho más complejo, pues atendiendo los supuestos fácticos y jurídicos que dan lugar a la imposición de una sanción, los trámites o actuaciones determinadas en la misma ley tributaria, o de procedimiento tributario son diferentes, pues baste con señalar, grosso modo, que existen normas generales aplicables a las sanciones y pluralidad de actuaciones específicas o especiales que se deben cumplir previamente con miras a concluir con la actuación administrativa correspondiente expidiendo al efecto lo que en el argot jurídico se conoce como resolución sanción, que son actos de carácter particular y definitivo, que pueden ser controvertidos interponiendo contra los mismos el correspondiente recurso gubernativo, observándose desde luego, que en cada caso dependiendo de la naturaleza del acto a impugnar, los requisitos y formalidades que se deben cumplir para su interposición pueden variar, tal como se ha dejado planteado.

No obstante, el absurdo en que nos encontramos y, como si fuera poco, sumado a las actuaciones descritas que son diversas, existen otras actuaciones reguladas dentro del mismo procedimiento tributario, con sus propias reglas, requisitos y formalidades, tales como: las relacionadas con el procedimiento de devoluciones¹⁷² y las que tienen que ver con el procedimiento administrativo de cobro coactivo¹⁷³, cuando quiera que los contribuyentes que tienen deudas con la administración nacional no pagan voluntariamente.

5.2 EN EL RÉGIMEN DE SANCIONES: ASPECTOS GENERALES (REGLAS), ACTUACIONES ESPECÍFICAS.

Antes de entrar a desarrollar lo referente a las diversas conductas que constituyen infracción a la ley tributaria, se considera oportuno entrar a analizar, así sea de manera tangencial, lo relacionado con el régimen penal sancionatorio, en lo que corresponde a si a este tipo de conductas le son aplicables los principios del derecho penal contenidos en el artículo 29 de la Constitución Nacional, en lo referente a la aplicación de la ley en el tiempo y en el espacio, a la presunción de inocencia, en fin; o, por el contrario, se trata simplemente de una infracción de carácter administrativo, si se clasifica como delito o contravención, si opera la culpa o el dolo como determinantes de la responsabilidad subjetiva, o, en caso contrario, si el asunto se ventila asumiendo simple y llanamente que se trata de una responsabilidad objetiva, aspectos de vital importancia, en los cuales la

¹⁷² El Título X, arts. 850 a 865 del Estatuto Tributario, regula lo referente a la solicitud de devoluciones, amén de las diversas normas también de orden legal y reglamentaria que de manera fraccionada regulan la materia.

¹⁷³ En el Título VIII, arts. 823 a 849-4 del Estatuto Tributario, se encuentra regulado el procedimiento administrativo de cobro coactivo.

jurisdicción de lo contencioso administrativo no ha dado la última palabra, pero que la jurisprudencia ha estado muy inclinada a no dar aplicación a los principios citados, como se verá más adelante, pues lo que interesa finalmente es demostrar, además, de las actuaciones mencionadas, que en el régimen de sanciones existen diversos trámites, con diversos requisitos previos que se deben cumplir para la imposición de sanciones, así como para el ejercicio de la defensa debida, con la interposición de los recursos gubernativos correspondientes.

Se hace claridad que dentro del proceso de determinación de los impuestos, éste hace parte a la obligación tributaria y que las sanciones no pertenecen a su conformación, luego, resulta indispensable establecer cuál es la concepción que tiene la doctrina y la jurisprudencia en relación con la aplicación del principio de favorabilidad frente a la ley contentiva de las sanciones tributarias, pues en la doctrina se encuentran algunos estudios, de los cuales destacamos el siguiente¹⁷⁴:

“(…) El problema Jurídico.

Salvo contadas excepciones, la jurisprudencia del Consejo de Estado ha considerado que los principios rectores del derecho penal no son aplicables en el ámbito del derecho tributario sancionador, en el entendido que se trata de dos ramas distintas, desde el punto de vista ontológico.

Esta visión también la comparte la Corte Constitucional, haciendo énfasis en el respeto que ha de tenerse por los principios generales del derecho al interpretar la norma que deriva sanciones por el incumplimiento de las obligaciones fiscales. De manera que el asunto a que se refiere este estudio tampoco tiene respuesta favorable en la jurisprudencia constitucional, porque aquí se trata de analizar si el principio de favorabilidad, consagrado en el artículo 29 de la Constitución Política, debe aplicarse al interpretar la normatividad que impone sanciones de carácter tributario, mientras que las sentencias de la Corte Constitucional (...) recuerdan que la finalidad de la norma jurídica es propender por la justicia y la equidad (...).”

En cuanto a la jurisprudencia el Consejo de Estado sobre el particular, ha resuelto¹⁷⁵:

“(…) En relación con la segunda solicitud, dos son los aspectos base de consideración: uno, el principio de la favorabilidad de la ley penal posterior al hecho que se castiga y otro, la vigencia de la ley en el tiempo: En cuanto al primero existe jurisprudencia reiterada de esta Corporación sobre la materia.

“Se ha dicho: Las normas administrativas su manera de ejecutarse y los procedimientos son diferentes del ramo penal.

“Mientras que en el derecho penal se trata de castigar una falta o corregir una conducta antisocial previamente tipificada para quien incurra en ella, en el campo administrativo se trata de lograr un objetivo político del Estado.

“Esto sin excluir que ciertas conductas de los contribuyentes puedan constituir verdaderas infracciones a la Ley Penal, en cuyo caso obviamente los preceptos de este derecho son aplicables.

¹⁷⁴ En libro La jurisprudencia tributaria del Consejo de Estado. Estudios. Editores Lucy Cruz de Quiñones y Alfredo Lewin Figueroa. ICDT 40 años. Editorial Nomos S.A. Bogotá, D.C. Comentarios de la Dra. María Eugenia Sánchez Estrada. Pág. 253.

¹⁷⁵ Exp. No. 0290. Actor: Singer Machina Company. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Consejero Ponente: Dr. Hernán Guillermo Aldana Duque. Sección Cuarta. 6 de marzo de 1987.

“Resulta de ello, que todas las teorías jurídicas valederas en el derecho penal no son aplicables a este caso, y se ve por ejemplo, que el juez fiscal descarta el principio, no obstante ser clásico, de la aplicación de la ley penal mas benigna, o de no acumulación de penas porque las “reglas particulares especialmente aplicables a la represión de contravenciones a las leyes y reglamentos propios de las contribuciones indirectas constituyen excepción en este punto a los principios generales del derecho” (Potiers, 20 dc. 1929, D.H 1930,122). Es lo que explica que la competencia en materia de aplicación de esas sanciones se atribuye a veces al juez fiscal, quien decide, “como en materia de contravenciones”. (Trotabas Louis Précis de Science et legislation Financieres, Deloz 1935 No. 404 et pas sim).

Pero lo interesante del fallo aludido, es que además de abordar el tema relacionado con la favorabilidad, también lo hace en relación con la naturaleza de las infracciones tributarias y su diferencia con las denominadas contravenciones de índole penal, donde apunta:

“(…) De otra parte, la notable jurisprudencia invocada por el actor que asimila las infracciones a las disposiciones tributarias o contravenciones regidas por el Código Penal, además de referirse a una materia extraña al impuesto de ventas, tiene el enorme inconveniente de que olvida la preceptiva contenida en el propio Código Penal vigente, entonces, en el artículo 2, el cual prevé que las infracciones a la ley penal se dividen en delitos y contravenciones. Es evidente que las infracciones de las normas tributarias, por regla general, no constituyen infracciones a la ley penal.

“La revisión oficiosa de una liquidación, no constituye per se sanción, sino corrección de un cálculo liquidado. Pretender que tal facultad decisoria sea una cuestión penal y por tanto que ella no puede ejercerse sino dentro del plazo de un año, por considerar que en él precluye la acción penal, como si tratara de una contravención de este tipo, no halla respaldo ni en la lógica ni en la doctrina, ni tampoco al alcance que pueda darse al cúmulo de fallos invocados en su defensa por la actora (…)”.

En otro fallo relacionado con el tema de la favorabilidad de la ley sancionatoria, el Consejo de Estado resolvió¹⁷⁶:

“En tal virtud el hecho de que al momento de producirse el fallo de la vía gubernativa, no existiera la norma que tipificaba la sanción no daba lugar a invocar la favorabilidad existente en materia penal, por tratarse de dos disciplinas jurídicas distintas y por ende diferente también el campo de su aplicación”

De la transcripción antes vista, se observa que la jurisprudencia del Consejo de Estado no admite el principio Constitucional de favorabilidad de la ley en lo que atañe a las sanciones tributarias, porque interpreta de manera simple y llana, que una es la regulación de la ley penal en cuanto a los delitos y contravenciones y otra la relacionada con las normas contentivas de las infracciones tributarias, aspecto que a nuestro modo de ver trunca la aplicación correcta de los principios constitucionales contenidos en el artículo 29, pues como allí se dispone “El debido proceso se aplicará a toda clase de actuaciones judiciales y administrativas”, luego, si bien es cierto que los elementos sustanciales como procedimentales

¹⁷⁶ Exp. 2229. Actor: Comercial Prada Morales y Cia. Ltda. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Consejero Ponente Dr. Jaime Abella Zárata. 30 de marzo de 1990.

referentes a la tipificación de sanciones y su aplicación son eminentemente administrativos, ello no sería obstáculo para tenerlos en cuenta en un momento determinado, aclarándose además, que en la norma Constitucional mencionada, no se hace ningún tipo de restricción o exclusión en cuanto a su aplicación y desarrollo legal y por el contrario, como es sabido, para todos los eventos procesales se tiene como un derecho fundamental.

Pero tal vez con algunos pronunciamientos originados en la Corte Constitucional, expedidos con posterioridad a la expedición de la Constitución Nacional del 91, se pueda asumir que los principios contenidos en la norma en cuestión puedan ser aplicados sin restricción alguna en el tema de las sanciones motivo de este estudio, pues admitir lo contrario sería aceptar sin objeción la responsabilidad objetiva, la cual está proscrita en nuestro ordenamiento jurídico y tiene entrada cuando un hecho es punible aun con ausencia de dolo o culpa, la responsabilidad se predica como objetiva.

“Es decir, que por el sólo hecho de incurrirse en una conducta tipificada por la ley como antijurídica y sancionable, se incurre en delito. La responsabilidad objetiva implica la negación del principio de culpabilidad”¹⁷⁷. Continúan los especialistas en la materia afirmando (...)“Contraria a la noción de responsabilidad objetiva, la responsabilidad subjetiva se configura cuando la comisión del delito o de la contravención se realiza a sabiendas, con intención o con conocimiento de la ilicitud (dolosamente), o con imprevisión de lo previsible, o cuando se confía imprudentemente en evitarlo (culposamente). El concepto de culpabilidad se fundamenta en la responsabilidad subjetiva”.

Como se adujo, la Corte Constitucional se ha pronunciado sobre el particular como pasa a señalarse, en relación con el debido proceso¹⁷⁸:

“(…) El constituyente colombiano hizo extensivo el derecho al debido proceso a toda clase de actuaciones judiciales y administrativas (CP 29 Art.29). Las garantías mínimas del debido proceso penal son aplicables, con algunas atenuaciones a las actuaciones administrativas sancionatorias. En materia sancionatoria de la Administración, la estimación de los hechos y la interpretación de las normas son expresión directa de la potestad punitiva del Estado, cuyo ejercicio legítimo debe sujetarse a los principios mínimos establecidos en garantía del interés público y de los ciudadanos, entre ellos, los principios de legalidad, imparcialidad y publicidad, la proscripción de la responsabilidad objetiva –nulla poena sine culpa, la presunción de inocencia, las reglas de la carga de la prueba, el derecho de defensa, la libertad probatoria, el derecho a no declarar contra sí mismo, el derecho de contradicción, la prohibición del non bis in ídem, y de la analogía in malam partem, entre otras (...)”

No obstante que existen varios pronunciamientos en la misma dirección la idea no es transcribir los diversos fallos en lo que corresponda, pero si dejar por sentado

¹⁷⁷ En obra de Derecho Tributario. 2ª Edición Actualizada. Instituto Colombiano de Derecho Tributario. Editorial Nomos S.A. Santa Fe de Bogotá. 1999. Ponencia de los doctores Paul Cahn-Speyer Wells y Juan Carlos Rozo Romero. Pág. 625.

¹⁷⁸ T-145 de abril 21 de 1993. PM. Dr. Eduardo Cifuentes Muñoz.

que la tendencia de la jurisprudencia constitucional, es aceptar las garantías del debido proceso y la de proscribir la responsabilidad objetiva, como se adujo en el siguiente fallo¹⁷⁹:

“(…) La Corte coincide con el actor en que en Colombia, conforme al principio de la dignidad humana y de culpabilidad acogidos por la Carta (CP arts. 1º y 29), está proscrita toda forma de responsabilidad objetiva en materia sancionadora. Sin embargo, ello no significa que ese artículo sea inconstitucional por no establecer de manera expresa que la conducta de estos profesionales debe ser culpable, pues esta disposición debe ser interpretada en consonancia con las normas que regulan la materia sancionadora, por lo cual se entiende que no se puede sancionar a los contadores, revisores o auditores por el sólo hecho objetivo de producir el resultado descrito. Así, por ejemplo, sería totalmente inadmisibles que se impusieran las sanciones previstas en la norma a un contador que emita un dictamen contrario a las normas de auditoría, pero que haya efectuado tal conducta como consecuencia de un caso fortuito o de una fuerza mayor. En tal entendido, la Corte considera que el cargo del actor carece de fundamento, pues el artículo acusado debe ser interpretado de conformidad con la Constitución, y es obvio que en un Estado social de derecho, fundado en la dignidad humana (CP 1), no es admisible la responsabilidad objetiva en el campo sancionatorio. Además, el artículo 29 establece con claridad un derecho sancionador de acto y basado en la culpabilidad de la persona, pues dice que nadie puede ser juzgado “sino conforme a leyes preexistentes al acto que se le imputa” y toda persona se presume inocente “mientras no se le haya declarado judicialmente culpable (…)”

Además, sobre el tema de las sanciones tributarias de manera específica, el Miembro Correspondiente de la Academia de Jurisprudencia, doctor Forero Mendoza¹⁸⁰, manifestó en aquella oportunidad lo siguiente:

“(…) SANCIONES TRIBUTARIAS

1. FACULTAD DE ARBITRAR RECURSOS Y RESISTENCIA A PAGAR IMPUESTOS.

La administración del Estado requiere recursos que se obtienen principalmente del recaudo de impuestos y cargas fiscales que se imponen a los contribuyentes con carácter obligatorio. En la medida que crece las necesidades se incrementa la carga fiscal y los afectados buscan de manera ilegal la posibilidad de que los impuestos no afecten su presupuesto. Allí aparecen las formas de aliviar las cargas, que conocemos como **elusión, evasión y fraude fiscales** contra las cuales el Estado reacciona con imposición de sanciones fiscales.

La “**elusión**” se caracteriza por la adopción de métodos que logran ocultar la realidad económica, es una infracción material y debe combatirse con la exigencia al contribuyente de la carga tributaria y la imposición de sanciones previstas en un ordenamiento, sin que se tipifiquen como un tipo penal tributario sino que se dejan al examen y criterio de los funcionarios de impuestos al amparo de una pretendida “**prevalencia de las realidades económicas sobre las forman jurídicas**”, lo cual da lugar, en muchos casos, a arbitrariedades de las autoridades tributarias.

La “**evasión**”, no se concreta en el ocultamiento del hecho imponible tras las formas, sino que a pesar de su ocurrencia el contribuyente no paga el impuesto

¹⁷⁹ C-597/96. MP. Dr. Alejandro Martínez Caballero. En relación con la demanda de inconstitucionalidad del artículo 659 del Estatuto Tributario.

¹⁸⁰ Tomado del internet: [www.academia](http://www.academia.colombiana.de.jurisprudencia) colombiana de jurisprudencia. Trabajo de posesión como miembro correspondiente del Dr. Guillermo Forero Mendoza. Manizales, 17 junio de 2005.

adeudado. Cuando la evasión es deliberada y se ejecuta a través de maniobras ideadas por el contribuyente para sustraerse del pago de los tributos, adquiere la connotación de **“fraude fiscal”** y sometida a penas dentro del derecho criminal por ser considerada como un delito. En el caso colombiano el hecho de no ingresar al Estado el importe tributario por pagar, por lo general, no está previsto como conducta punible a la luz de las reglas del derecho penal. Sin embargo, el criterio de dejar por fuera de la noción de Delito el ocultamiento de cargas fiscales ha sido controvertido y el Congreso, en muchas oportunidades ha pretendido enmarcar dentro del derecho penal general las violaciones a las obligaciones fiscales.

Sin embargo, debemos distinguir dos situaciones frente a las obligaciones tributarias. a) Cuando la obligación tributaria nace por hechos del contribuyente b) Cuando la obligación tributaria no es una carga del contribuyente sino que el Estado lo ha delegado para que asuma ciertas funciones frente a los impuestos, como en el caso de las retenciones en la fuente.

En el primer caso la obligación tributaria fue adquirida por que el Estado impuso una carga fiscal sustancial. La obligación de pagarla obedece a la facultad del gobierno de imponer a los ciudadanos la obligación de contribuir para atender al sostenimiento del ente público.

En el segundo caso mi deuda con el Estado no es una carga impositiva con delegación dada por el Estado para que la recaude y la ponga a disposición del mismo. Cuando la pago estoy cumpliendo un encargo. No estoy debiendo una impuesto. Estoy incumpliendo una misión para el Estado, que confió en mí para que lo sustituyera ante un tercero que entregó una suma de dinero para que la entregara a las arcas del Estado. El sujeto no cumple, está abusando de un mandato que le dio el Estado, me estoy apropiando de un dinero que es del Estado y esto está tipificado en la ley penal como un **“peculado por apropiación”** y no como un fraude fiscal y por tanto debe someterse a las disposiciones de la ley penal (...).

Los anteriores aspectos nos permiten establecer con meridiana claridad las interpretaciones de que ha sido objeto el tema de las sanciones tributarias en Colombia, pero independiente a toda esa problemática de interpretación doctrinaria y jurisprudencial que se ha dado hasta ahora, retomando el tema, lo que se pretende demostrar a continuación es que en el campo procedimental de manera innecesaria se han regulado una serie de actuaciones contenidas en diversas normas de orden general y, otro tanto, de manera específica dentro del mismo estatuto tributario¹⁸¹, de las cuales vale la pena precisar los siguientes aspectos:

- 1) Que las sanciones se pueden imponer mediante resolución independiente, o en las respectivas liquidaciones oficiales, conforme lo ordena el artículo 637¹⁸². Como se deduce de la norma citada, se trata de una actuación facultativa, pues no se exige que se le defina la situación fiscal a un contribuyente en un solo acto, como debiera ser lo lógico.
- 2) Cuando la sanción se impone mediante resolución independiente, el pliego de cargos correspondiente se deberá

¹⁸¹ Estatuto Tributario. Normas Generales sobre sanciones. 638 a 640-2.

¹⁸² Estatuto Tributario. Art. 637. “Actos en los cuales se pueden imponer las sanciones. Las sanciones podrán imponerse mediante resolución independiente o en las respectivas liquidaciones oficiales”.

formular dentro de los dos años siguientes a la fecha en que se presentó la declaración de renta y complementarios o de ingresos y patrimonio del período dentro del cual ocurrió la irregularidad sancionable o cesó la irregularidad en el caso de infracciones continuadas. Sin embargo, si la Administración dispone en su sabiduría sancionar al contribuyente con el respectivo acto de liquidación, el procedimiento cambia, dependiendo de la liquidación oficial.

- 3) La ley tributaria dispone que previo a la imposición de las sanciones se le debe enviar al contribuyente un pliego de cargos (acto preparatorio), pero no establece un término específico para su respuesta.
- 4) Previa a la expedición de la resolución sanción se deben practicar las pruebas a que haya lugar, bien sea porque el contribuyente las solicitó con la respuesta al pliego de cargos o porque de manera oficiosa la Administración las ordene.
- 5) Vencido el plazo para la respuesta al pliego de cargos el cual se establece dependiendo de la naturaleza de la infracción, la Administración tributaria cuenta con un plazo de seis meses para aplicar la correspondiente sanción, aclarando se reitera, que si la sanción hace parte de una liquidación oficial el plazo varía dependiendo de la naturaleza del acto.
- 6) En el artículo 640-2¹⁸³, se precisa que las sanciones de que tratan en artículo anterior, esto es, por reincidencia y otro tipo de sanciones, se aplicarán con independencia de los procesos administrativos que adelante la administración tributaria.

Estas son las reglas de carácter general aplicables al régimen de sanciones, pero lo crítico del asunto es que no se haya determinado en la ley de manera coherente en qué eventos la Administración puede sancionar a los contribuyentes mediante resolución independiente o cuando lo puede hacer en las respectivas liquidaciones oficiales para que exista claridad sobre el particular y no dejarlo de manera facultativa. Otro aspecto que amerita comentarse es que no existe razón válida para que el legislador no haya determinado un plazo específico para dar respuesta al pliego de cargos, pues esto se determina atendiendo la naturaleza de la infracción y varía en cada caso, y menos aún, que no se haya establecido un término para la práctica de pruebas, aspectos que son confusos en el desarrollo o trámite señalado, como tampoco se indica el recurso que procedería frente a estos actos, caso en el cual se aplicaría la regla general de los recursos, esto es, el de reconsideración¹⁸⁴, con la salvedad como se ha señalado, que algunos actos de esta naturaleza no son susceptibles de este recurso exclusivamente.

¹⁸³ Estatuto Tributario. Art. 640-2. Modificado por la ley 6ª de 1992. Se refiere a la independencia de procesos.

¹⁸⁴ Estatuto Tributario. Art. 720. Discusión de los actos de la Administración. Modificado por el artículo 67 de la ley 6ª de 1992.

Hechas estas precisiones en lo que corresponde a las normas generales aplicables al régimen sancionatorio, se procede a indicar y a explicar los aspectos procedimentales que se encuentran dentro de la normatividad que se viene analizando con trámites o actuaciones específicas que se deben tener en cuenta, o en caso contrario, si se debe acudir a las normas generales por no existir regulación:

5.2.1 Sanciones relacionadas con las declaraciones tributarias

- 1) En el artículo 641¹⁸⁵, relacionado con la extemporaneidad en la presentación de las declaraciones, en este evento no se fija ningún trámite especial, luego se debe aplicar la norma general.
- 2) En el artículo 642¹⁸⁶, que se refiere a la extemporaneidad en la presentación de las declaraciones, se determina que es una sanción que se debe liquidar el contribuyente al momento de su presentación, pero en caso de no hacerlo, la DIAN lo hará mediante resolución independiente, para lo cual aplicará la norma general, en lo pertinente.
- 3) Sanción por no declarar¹⁸⁷, en este caso los contribuyentes serán emplazados por la DIAN, para que declaren dentro del mes siguiente a la notificación del emplazamiento, si no lo hacen de conformidad con lo dispuesto por el artículo 716 ibídem, procederá a aplicar la sanción respectiva. Se observa que para imponer este tipo de sanción se debe librar previamente como acto preparatorio el emplazamiento, pues de no hacerse la resolución sanción quedaría afectada de nulidad. Por lo demás, serán aplicables las reglas generales en lo que corresponda, pues no hay que olvidar que cuando no se presenta declaración tributaria, la Administración cuenta con un plazo de cinco años para ejercer la facultad de fiscalización y determinación del impuesto, de acuerdo con lo preceptuado por el artículo 717 respectivo.
- 4) Sanción por corrección de las declaraciones¹⁸⁸, esta sanción está determinada para que los contribuyentes la calculen con la correspondiente declaración. En el evento de no hacerlo voluntariamente, o de hacerlo equívocamente, la ley no determinó un trámite específico para la imposición de la sanción, luego debe acudirse a las reglas generales del estatuto, o en su defecto, al Código Contencioso Administrativo, como norma general.

¹⁸⁵ Estatuto Tributario. Artículo 641, relacionado con la extemporaneidad en la presentación de las declaraciones tributarias, con posterioridad al emplazamiento para declarar.

¹⁸⁶ Ibídem. Art. 642. Se hace referencia a la extemporaneidad a la presentación de las declaraciones con posterioridad al emplazamiento.

¹⁸⁷ Ibídem. Art. 643. Que regula lo referente a la sanción aplicable por no declarar.

¹⁸⁸ Ibídem. Art.644. Sanción por corrección de las declaraciones.

- 5) Sanción por incumplimiento en la presentación de la declaración de ingresos y patrimonio¹⁸⁹, se establece que la sanción propuesta con el pliego de cargos, se reducirá si el contribuyente o entidad paga dentro del mes siguiente a la fecha de notificación del mismo. No existe ningún otro trámite, luego deberá seguirse la regla general, o en su defecto, al establecido para proferir la liquidación de aforo¹⁹⁰. Nótese que en este trámite se indica como acto preparatorio¹⁹¹, el pliego de cargos, diferente a las demás actuaciones que se deben realizar por omitir la presentación de la declaración, pues en esos casos se hace referencia al emplazamiento para declarar¹⁹².
- 6) Sanción por corrección aritmética.¹⁹³ Esta es una facultad oficiosa que tiene la DIAN, pero no se establece ningún trámite especial, sólo se indica que si dentro del lapso establecido para interponer el correspondiente recurso, el contribuyente acepta las correcciones realizadas por la DIAN, se reducirá la sanción; luego, se deben aplicar las normas generales o bien señaladas para las sanciones, o en su defecto, las del Código Contencioso Administrativo.
- 7) Sanción por inexactitud.¹⁹⁴ No se establece dentro de la norma ningún procedimiento especial, pero en el Inciso 4º de la respectiva norma se indica, que la sanción se reducirá frente a los supuestos previstos en los artículos 709 y 713 ibídem¹⁹⁵, lo cual implica que para este tipo de sanción se debe proponer primero con el requerimiento especial, como acto preparatorio de la liquidación oficial de revisión, es decir, que la sanción se aplicaría junto con el acto que modifica el impuesto declarado.

5.2.2 Sanciones relativas a precios de transferencias.

Esta sanción está prevista para la documentación comprobatoria y para la declaración informativa¹⁹⁶. En el literal A. Numeral 2, Inciso tercero, se establece que el procedimiento aplicable para la sanción relacionada con la documentación comprobatoria, será el establecido en los artículos 637 y 638 de este estatuto, esto es, siguiendo las reglas de carácter general señalado para las sanciones. Pero aclara la norma, que si la sanción es impuesta mediante resolución

¹⁸⁹ Ibídem. Art. 645. Modificado por la ley 49 de 1990. Art. 54. Sanción a aplicar, por el incumplimiento en la presentación de la declaración de ingresos y patrimonio.

¹⁹⁰ Ibídem. Arts. 715. Emplazamiento previo por no declarar. 716. Consecuencia de la no presentación de la declaración con motivo del emplazamiento. 717. Liquidación de aforo.

¹⁹¹ Se entiende como acto preparatorio, aquella actuación previa y obligatoria para la expedición de un acto definitivo.

¹⁹² Ibídem. Art.715.

¹⁹³ Ibídem. Art. 646. Sanción por corrección aritmética.

¹⁹⁴ Ibídem. Art. 647. Sanción por inexactitud.

¹⁹⁵ Ibídem. Arts. 709. Relacionada con la corrección provocada por el requerimiento especial. 713. Referida a la corrección provocada con ocasión a la liquidación de aforo.

¹⁹⁶ Ibídem. Art. 260-10. Modificado por la Ley 863 de 2003, artículo 46. Sanciones relativas a la documentación comprobatoria y a la declaración informativa.

independiente, previamente se dará traslado de cargos a la persona o entidad sancionada, quien tendrá un mes para responder, plazo que no está contenido en las normas generales señaladas. Este mismo procedimiento se aplica para la declaración informativa, contenida en el literal B, Numeral 4, Incisos Cuarto y Quinto del Estatuto.

5.2.3 Sanciones relativas a informaciones.

Las sanciones relativas a las informaciones¹⁹⁷. Están relacionadas con las personas y entidades que tienen que dar información tributaria, así como aquellas a quienes se les haya solicitado informaciones o pruebas, que no las suministren dentro de los plazos establecidos serán objeto de sanción atendiendo las normas pertinentes. En lo que respecta al procedimiento, se determina en el literal b), Inciso segundo, que cuando ésta se impone mediante resolución independiente, previamente se dará traslado a la persona o entidad sancionada, quien tendrá un mes para responderlo. No se regula ninguna otra situación, aspecto que nos permite sostener que en lo demás el trámite se hará por las normas generales.

5.2.4 Sanciones relacionadas con hechos irregulares en la facturación y contabilidad.

- 1) Sanción por expedir facturas sin requisitos¹⁹⁸, el trámite de la sanción se estableció con la expedición de la ley 223 de 1995, indicando que cuando la misma se imponga mediante resolución independiente previamente se dará traslado de cargos a las personas o entidades a sancionar, quienes tendrán un término de diez (10) días para responderlo. Nótese que sólo se hace referencia al traslado, luego por los demás aspectos se deben aplicar las normas generales referidas.
- 2) En cuanto a las sanciones relacionadas por irregularidades en la contabilidad¹⁹⁹, en el Inciso segundo de la correspondiente norma se indica que cuando la sanción se haga mediante resolución independiente, previamente se dará traslado del acta de visita a la persona o entidad a sancionar, quien tendrá un (1) mes para responder. Aquí se involucra un concepto diferente como acto preparatorio y es el relacionado con el “traslado del acta”, pero no se regula más nada, debiéndose complementar el trámite con las normas generales.

5.2.5 Sanción de clausura del establecimiento.

¹⁹⁷ Ibídem. Art. 651. Modificado por la ley 6a de 1992, artículo 51.

¹⁹⁸ Ibídem. Art. 652. Modificado por la ley 488 de 1998. Artículo 73. Sanción por expedir facturas requisitos.

¹⁹⁹ Ibídem. Art. 655.

Este tipo de sanción²⁰⁰ está determinada para cuando los obligados a expedir factura no lo hacen (ley 488 de 1998, artículo 74), o para quienes se les establezca que llevan doble contabilidad (Ley 49 de 1990, artículo 42), entre otras causas. El procedimiento respectivo para imponer la correspondiente sanción no fue regulado, por tanto, lo lógico es que se apliquen las normas generales. Por otra parte la ley 223 de 1995, artículo 47, indica entre otros aspectos, que una vez aplicada la sanción de clausura y en el evento de reincidir en cualquiera de los hechos objeto de este tipo de sanciones, se impondrá mediante resolución, previo traslado de cargos a la persona o entidad infractora, quien tendrá un término de diez (10) días para responderlo. Se observa, que en este evento se introduce otro elemento jurídico diferente como acto preparatorio y está relacionado con el “traslado de cargos”, variando, además, el plazo para responderlo. No se establece ninguna otra situación procedimental, por tanto, el asunto debe adecuarse conforme a las normas generales.

5.2.6 Sanciones relativas a las certificaciones de contadores públicos.

Este tipo de sanción está determinada para los contadores públicos, auditores o revisores fiscales²⁰¹, aunque de su enunciado se establece que su imposición se da por trasgredir las normas que rigen la profesión, con todo, los supuestos fácticos determinados se relacionan con aquellas maniobras utilizadas que puedan tener incidencia en las declaraciones tributarias. No se establece un trámite específico pero se aclara que serán impuestas por la Junta Central de Contadores de la cual hace parte el Director de Impuestos Nacionales o su delegado, luego en este caso no es aplicable el estatuto tributario, sino las normas del Código Contencioso Administrativo, salvo excepción que haga la ley que regula la profesión de estos profesionales.

En el artículo 660 *ibídem*²⁰², se establece un procedimiento especial para la imposición de sanciones consistente en suspender la facultad de firmar declaraciones tributarias y certificar pruebas con destino a la administración tributaria, la cual sólo tiene lugar cuando con la decisión que agote la vía gubernativa, se determine un mayor valor a pagar por impuesto o un menos saldo a favor en cuantía superior a 590 UVT (unidades de valor tributario), originados en las causales que allí se determinan. Adicionalmente, en el artículo 661 siguiente, se dispone que el funcionario de conocimiento enviará un requerimiento al contador o revisor fiscal, dentro de los diez (10) días siguientes a la fecha de la providencia, por correo a la dirección que el contador hubiere informado, o en su defecto a la empresa, disponiendo de un mes para responder, aportar y solicitar pruebas. Vencido el término anterior, si a ello hubiere lugar aplicará la sanción

²⁰⁰ *Ibídem*. Art. 657. Sanción de clausura del establecimiento.

²⁰¹ Estatuto Tributario. Art. 659. Modificado por la L 6ª. de 1992, art. 54, relacionado con la sanción por violar las normas que rigen la profesión.

²⁰² Estatuto Tributario. Art. 660. Modificado L 6ª de 1992, art. 54. Versa sobre la suspensión de la facultad de firmar declaraciones tributarias y certificar pruebas con destino a la administración tributaria.

respectiva. En esta clase de sanciones se cambia el acto previo conocido como pliego de cargos por un requerimiento. Como no se establece un plazo para imponer la sanción se debe acudir a la norma general del estatuto.

Así, podríamos continuar haciendo mención de las restantes sanciones previstas en el estatuto tributario, pero como advertimos, la idea es demostrar que en este sólo tema existen infinidad de trámites o actuaciones, con requisitos y formalidades diferentes, sin que haya razón valedera para ello, aspecto que nos lleva a reprochar el por qué la regulación de tantas actuaciones dentro de un mismo procedimiento, pues lo obvio es aplicando los principios y normas referidos, que al menos en el régimen sancionatorio el trámite fuera uno sólo, con los mismos requisitos y formalidades para todas las eventualidades.

Entonces, no cabe duda, que son múltiples las sanciones que se encuentran establecidas en el Estatuto Tributario, de las cuales como se ha advertido, sólo se hizo referencia a algunas de ellas, con el fin de demostrar los diversos trámites o actuaciones a que están supeditadas. Luego, para el caso que nos ocupa, lo que se quiere significar, es que el régimen de sanciones es muy variado y dispendioso, aclarando además, que sea cual fuere el trámite que se deba adelantar, la regla general, es que, estas actuaciones concluyen generalmente con la expedición de un acto administrativo o dicho de otra manera, con una resolución sanción, y que paradójicamente para estos fines, el legislador no se ocupó de señalarle ningún tipo de requisitos y formalidades para su expedición, razón para sostener que en estos casos se deben aplicar las reglas generales previstas para la expedición de actos administrativos.

5.3 EN LA VÍA GUBERNATIVA.

El profesor y tratadista Palacio Hincapié²⁰³, en relación con la vía gubernativa señala:

“ (...) Mediante la utilización de la vía gubernativa se le permite a los administrados el control jurídico de la actuación de la Administración, cuando consideren que con ella el Estado ha infringido el orden jurídico a que debe estar sometido para el ejercicio de la misma y que, por ende, se les ha causado un perjuicio. Con el ejercicio de la vía gubernativa, o administrativa, se le da la primera oportunidad jurídica a los administrados para que busquen el restablecimiento de sus derechos, sin que tengan que acudir a la vía jurisdiccional para ejercer su control mediante la utilización de las acciones contenciosas.

A la vía gubernativa se le llama también vía administrativa porque su trámite se cumple ante la misma Administración; sin embargo, no toda actuación ante la Administración hace parte de la vía gubernativa; debe entenderse por tal, únicamente el conjunto de actuaciones que se cumplen ante la Administración con posterioridad a la decisión definitiva que adopta aquélla y sobre la cual los administrados que se encuentran inconformes con ella adelantan los pasos requeridos para propiciar la expedición de un

²⁰³ PALACIO HINCAPIÉ, Juan Ángel. Derecho Procesal Administrativo. 4ª Edición 2004. Librería Jurídica Sánchez R. Ltda. Enero de 2004. Medellín Colombia. págs. 55 y 56.

nuevo pronunciamiento de la Administración que modifique, revoque, adicione o aclare la primera decisión (...)

Dentro de este contexto, en particular frente a las liquidaciones oficiales y de las indistintas resoluciones que dan lugar a la imposición de sanciones por parte de la DIAN, las que para el caso que nos ocupa, son típicos actos administrativos de carácter particular y concreto, resulta de especial relevancia tratar el tema de la vía gubernativa, la cual tiene entrada a partir de la interposición de los recursos gubernativos contra los referidos actos, de acuerdo con las normas establecidas en el Estatuto Tributario²⁰⁴, o en su defecto, con las del Código Contencioso Administrativo²⁰⁵, en el evento que haya lugar a ello por vacío normativo o falta de regulación.

Precedentemente, se había abordado el tema relacionado con los cambios que normativamente han ocurrido hasta la fecha, en lo que tiene que ver particularmente con la estructura y funciones de la DIAN, así como los cambios relacionados con las normas sobre competencia para resolver los recursos y que actualmente se aplican, atendiendo las modificaciones efectuadas por la ley 1111 de 2006, a cuyos argumentos nos remitimos íntegramente.

En esta oportunidad se abordará el tema de los recursos de reconsideración y de reposición tal como se encuentran regulados en el Estatuto Tributario y desde luego, a los recursos gubernativos que se puedan utilizar de acuerdo con las normas contenidas en el Código Contencioso administrativo.

5.3.1 Del recurso de consideración

De acuerdo con lo establecido por el artículo 720 del estatuto tributario²⁰⁶, se tiene que **sin perjuicio de lo dispuesto en normas especiales de este estatuto**, contra las liquidaciones oficiales, resoluciones que impongan sanciones u ordenen el reintegro de sumas devueltas y demás actos producidos por la DIAN, procede el recurso de reconsideración. Se resalta el enunciado con el fin de hacer claridad, que desde allí se está advirtiendo en el sentido que si en otras normas especiales del estatuto tributario se encuentra regulado el mismo tema, se puedan aplicar tales normas sin restricción alguna, de donde se puede concluir entonces la posibilidad de darle entrada a otros recursos gubernativos, diferentes al de reconsideración y que allí sólo se estaría determinando las reglas generales aplicables a este recurso, esto es, al de reconsideración.

²⁰⁴ El Estatuto Tributario, tiene regulado el tema de los recursos gubernativos, en el Libro Quinto, Título V.

²⁰⁵ El Código Contencioso Administrativo tiene regulado el tema de los recursos gubernativos, en el Libro Primero, Título II, denominado LA VIA GUBERNATIVA, Capítulo I.

²⁰⁶ El artículo 720 del Estatuto Tributario, Modificado por la ley 6ª de 1992, artículo 67, establece el recurso de reconsideración como único posible que se puede interponer contra los actos expedidos por la administración tributaria.

Establece igualmente la norma en cita, que el recurso de reconsideración salvo norma expresa en contrario, deberá interponerse ante la oficina competente, para conocer los recursos tributarios, de la administración de impuestos, que hubiere practicado el acto respectivo, dentro de los dos meses siguientes de la notificación del mismo y más adelante se determina, que cuando el acto haya sido proferido por el administrador de impuestos o sus delegados, el recurso de reconsideración deberá interponerse ante el mismo funcionario que lo profirió.

5.3.1.1 Requisitos que se deben cumplir para su interposición.

En este caso, el artículo 722 indica los requisitos de los recursos de reconsideración y **reposición**.

Se resalta que la norma hace alusión al recurso de reposición, pero atendiendo lo previsto en el artículo 720, todo parece indicar que este recurso no es viable para impugnar los actos allí señalados. En estos casos se deberá tener claridad frente a qué actos es permisible su utilización y qué requisitos se deberán cumplir por estar contenidos en disposiciones especiales del mismo estatuto tributario, como sucede en los casos contemplados en los artículos 662²⁰⁷, frente a la sanción que se puede imponer por la utilización de interpuestas personas por parte de inversionistas institucionales y 735²⁰⁸ ibídem, que imponen sanción de clausura de establecimiento y por incumplir la clausura. Se observa en relación con los recursos que se pueden interponer frente a las resoluciones citadas, que no es otro, se insiste, que el recurso de reposición, eventos en los cuales se determinan unos requisitos muy diferentes a los establecidos en la regla general, esto sólo para citar algunos ejemplos.

Los requisitos que en concreto se establecen, son:

²⁰⁷ El artículo 662 del Estatuto Tributario, relacionado con las sanciones que se pueden imponer por la utilización de interpuestas personas por parte de los inversionistas institucionales, en el inciso segundo literal b), señala en lo pertinente: “La sanción de que trata el presente artículo, se impondrá por el Administrador de Impuestos Nacionales respectivo, previa investigación por parte de los funcionarios de la Administración Tributaria y traslado de cargos, por el término de un (1) mes, para que responda tanto la sociedad, los accionistas o terceros, como el inversionista institucional correspondiente. Contra esta resolución, solamente procede el recurso de reposición, el cual debe interponerse dentro del mes siguiente a su notificación.

²⁰⁸ El artículo 735 del Estatuto Tributario, establece: “RECURSOS CONTRA LAS RESOLUCIONES QUE IMPONEN SANCIÓN DE CLAUSURA Y SANCIÓN POR INCUMPLIR LA CLAUSURA. Contra la resolución que impone la sanción por clausura del establecimiento de que trata el artículo 657, procede el recurso de reposición ante el mismo funcionario que la profirió, dentro de los diez (10) días siguientes a su notificación, quien deberá fallar dentro de los diez (10) días siguientes a su interposición.

Contra la resolución que imponga la sanción por incumplir la clausura de que trata el artículo 658, procede el recurso de reposición que deberá interponerse en el término de diez (10) días a partir de su notificación”.

1. Que se formule por escrito, con expresión concreta de los motivos de inconformidad.
2. Que se interponga dentro de la oportunidad legal, esto es, dentro de los dos meses siguientes a la notificación del acto que se pretenda impugnar.
3. Que lo interponga directamente el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, y que se acredite la personería para actuar, si quien lo formula actúa como apoderado o representante.
En estos casos es permisible que el recurso lo pueda presentar un agente oficioso en desarrollo de lo dispuesto por el artículo 557²⁰⁹, con la condición de que la persona por quien obra, ratificará la actuación del agente dentro del término de dos meses, contados a partir de la notificación del auto de admisión del recurso. Pero si no se hiciere la ratificación dentro del plazo indicado, se entenderá que el recurso no se presentó en debida forma y se procederá a revocar el correspondiente auto admisorio. Se exige por la ley, que para actuar como agente oficioso únicamente los abogados podrán actuar en esa condición.
4. En los casos que se pretenda impugnar una liquidación de revisión o de corrección aritmética, se exige que se acredite el pago de la respectiva liquidación privada.

Finalmente, la ley tributaria exige que para recurrir la sanción por libros, por no llevarlos o no exhibirlos, se requiere que el sancionado demuestre que ha empezado a llevarlos o que dichos libros existen y cumplen con las disposiciones vigentes. No obstante, el hecho de presentarlos o empezar a llevarlos, no invalida la sanción impuesta.

El recurso de reconsideración debe presentarse en forma personal, o por interpuesta persona ante la administración a la cual se dirijan, previa identificación del signatario o de su apoderado, de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 559 del estatuto tributario, norma modificada por el artículo 43 de la ley 1111 de 2006 o en forma electrónica, en cuyo caso se entenderá surtida la presentación en el momento que se acuse su recibido en la dirección o sitio electrónico determinado por la DIAN.

Con todo, el artículo 724 establece que frente a la presentación del recurso, sin perjuicio de lo establecido en el artículo 559 comentado, no es necesaria la presentación personal ante la administración del recurso o de los poderes, cuando las firmas de quienes lo suscriben están autenticadas, necesariamente se debe entender ante autoridad competente.

En cuanto a la constancia de la presentación personal del escrito contentivo del recurso, establece el artículo 725, que el funcionario quien reciba el escrito, dejará constancia en el original, de la fecha en que se realiza, devolviéndole al interesado una de sus copias con dicha anotación.

²⁰⁹ El artículo 557 del Estatuto Tributario, señala: "... Solamente los abogados podrán actuar como agentes oficiosos para contestar requerimientos e interponer recursos...".

5.3.1.2 Trámite del recurso de reconsideración

Presentado el recurso, la ley establece dos posibilidades: 1) que el recurso sea inadmitido conforme lo indica el artículo 726, modificado por el artículo 68 de la ley 6ª de 1992, por cuanto el mismo no cumple con los requisitos correspondientes, en cuyo caso la autoridad competente deberá dictar un acto inadmisorio dentro del mes siguiente a su presentación, decisión que deberá notificarse personalmente o por edicto, si pasados diez días el interesado no se presenta a notificarse de manera personal. Se indica igualmente, que contra el acto de inadmisión del recurso procede el recurso de reposición ante el mismo funcionario, el cual puede interponerse dentro de los diez días siguientes a su notificación y resolverse dentro de los cinco días a su interposición, dejando la posibilidad abierta al contribuyente que el requisito o requisitos echados de menos, se pueden sanear dentro del plazo que se establece para la interposición del recurso, con la salvedad que el único requisito que no es saneable como es lógico, es el de extemporaneidad, tal como lo dispone el artículo 728 respectivo.

Se establece igualmente, que si pasados quince días hábiles siguientes a la interposición del recurso y no se ha dictado auto de inadmisión, se entenderá admitido el recurso y se procederá a dictar decisión de fondo.

De acuerdo con el Decreto Reglamentario No. 1372 de 1992²¹⁰, se dispuso que si transcurridos quince días contados desde el día siguiente hábil y frente a la admisión del recurso de reconsideración no se ha dictado decisión alguna que lo resuelva, se entenderá admitido el recurso y se procederá a dictar el fallo de fondo. Llama la atención que en el encabezado de la norma respectiva se catalogue como silencio administrativo positivo para admitir el recurso de reconsideración. Con miras a hacer claridad en el sentido de establecer si realmente nos hallamos frente a la existencia de un silencio con efectos positivos, consideramos, que el hecho de que la ley haya establecido un plazo para admitir el correspondiente recurso y la administración no lo hace, no se puede aceptar por ese simple hecho que haya lugar a manifestar que exista silencio administrativo positivo, pues en este evento, lo que ocurre es que se da por admitido el recurso para que continúe con su trámite y en modo alguno, que los aspectos que están en discusión los cuales corresponderían por su naturaleza al tema material o sustancial, frente a los derechos reclamados, para lo cual se entendería su

²¹⁰ El Decreto Reglamentario No. 1372 de 1992, (agosto 20), publicado en el Diario Oficial No.40.550 el 21 de agosto de 1992, por medio del cual se reglamentan parcialmente la ley 6ª de 1992, el Estatuto Tributario y se dictan otras disposiciones, entre otras, en el artículo 29 dispuso: “SILENCIO ADMINISTRATIVO POSITIVO PARA ADMITIR EL RECURSO DE RECONSIDERACION. De conformidad con lo dispuesto en el inciso segundo del artículo 726 del Estatuto Tributario, si transcurridos quince días contados desde el día hábil siguiente al de interposición del recurso de reposición contra el auto de inadmisión del recurso de reconsideración, no se ha proferido decisión alguna que lo resuelva, se entenderá admitido el recurso y se procederá al fallo de fondo. Dentro del término de quince días a que se refiere este artículo no se entienden incluidos los términos necesarios para la debida notificación de la providencia que resuelve el recurso de reposición.”

existencia, pues no debe perderse de vista, que al no resolverse de manera oportuna el recurso o recursos interpuestos, esta es una forma anormal de terminar con la actuación y los que los derechos discutidos se entiendan resueltos a favor del contribuyente. Como el asunto planteado no tiene esas características, por ese motivo estimamos su no existencia, se insiste, por tratarse simplemente de aspectos puramente formales y no materiales.

Por último debe señalarse, que si la decisión confirma el acto por medio del cual no se admite el recurso, la vía gubernativa se agotará en el momento de su notificación. Vale la pena observar, que si bien es cierto, la ley determina que en este caso da por agotada la vía gubernativa, no debe perderse de vista que su agotamiento es irregular desde el punto de vista del debido agotamiento de la vía administrativa, pues para ello se requeriría que el recurso o recursos interpuestos hayan sido resueltos, aspecto que no se cumple en el tema que nos ocupa y por ello, el contribuyente no estaría habilitado para demandar ante la jurisdicción contencioso administrativa.

5.3.1.3 Admisión del recurso de reconsideración y plazo para su decisión

Si el recurso cumple con los requisitos legales, lo propio es que la administración proceda a admitirlo dentro del mes siguiente a su presentación. De acuerdo con lo dispuesto por el artículo 732 ibídem, el recurso debe resolverse dentro del año siguiente contado a partir de su interposición en debida forma. Si el recurso no es resuelto dentro del plazo indicado, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 734, se entenderá fallado a favor del contribuyente, en cuyo caso la administración de oficio o a petición de parte, así lo declarará.

Frente a la consolidación de los derechos derivados de la existencia del silencio administrativo positivo, se anota, que la misma ley señala el procedimiento que se debe cumplir en estos casos para materializarlos, esto es, que lo declare de manera oficiosa la administración, o en su defecto, que el contribuyente formule una petición con este fin, lo cual implica, que en estos casos no se debe seguir el trámite previsto en el artículo 42 del Código Contencioso Administrativo, esto es, protocolizándolo mediante escritura pública el silencio administrativo positivo.

En todo caso debe observarse, que el término de un año con que cuenta la administración para resolver el recurso de reconsideración, se puede suspender, en las condiciones previstas en el artículo 733 del estatuto, esto es, cuando se practique inspección tributaria, por el tiempo que dure la práctica de la inspección si la prueba es solicitada por el contribuyente, y hasta por tres meses si se practica de oficio. Asimismo, se hace especial claridad que no obstante existen diversos medios de pruebas regulados no sólo en el estatuto tributario o en el código de procedimiento civil, la inspección tributaria es el único medio de prueba que da lugar a la suspensión de términos, pues como es sabido, la institución jurídica de la suspensión sólo tiene entrada por expresa disposición legal. Igualmente se advierte, que no basta con que la administración ordene su práctica o realización

de la inspección tributaria para que opere la suspensión de términos, sino que la diligencia debe realizarse íntegramente.

5.3.2 Recurso de reposición

Se había advertido sobre el recurso de reposición en el sentido que con la expedición de la ley 6ª de 1992, citada, todo parecía indicar que el recurso de reposición había dejado de tener vigencia, pero tal vez, se pudiera tener razón en esta afirmación, porque antes de la expedición de la referida ley 6ª, el recurso de reposición era un recurso autónomo y para su interposición y trámite se aplicaban los mismos requisitos establecidos para el recurso de reconsideración.

Desde entonces ha existido alguna confusión sobre el particular, con todo, nos permitimos transcribir un concepto presentado por los redactores de la obra Régimen de Procedimiento Tributario editada por Legis Editores²¹¹, a saber:

“(…) Doctrina. La referencia al recurso de reposición contenida en el artículo 722 del estatuto tributario se entiende derogada tácitamente. El artículo 67 de la ley 6ª de 1992 sustituyó el artículo 720 del estatuto tributario y en el inciso 3º expresó que cuando el acto haya sido expedido por el administrador de impuestos o sus delegados, el recurso de reconsideración deberá interponerse ante el mismo funcionario que lo profirió y por lo tanto eliminó el recurso de reposición contra los actos de la administración tributaria proferidos por el administrador de impuestos, unificando así el recurso de reconsideración independientemente de quien profiera el acto de determinación o imposición de la sanción. Sin embargo quedó desarmonizado el artículo 722 en cuanto hace alusión aún al recurso de reposición.

Es por lo anterior que mediante concepto 25682 de 2000 se indicó que la referencia del artículo 722 del estatuto tributario está derogada tácitamente y por lo tanto contra los actos del administrador, solo procede el recurso de reconsideración; igual ocurre con la referencia en el artículo 732 del estatuto” (DIAN 105195, oct. 22/2008) (...).”

La verdad es que no estamos del todo convencidos de esta tesis, porque tal como lo señalamos precedentemente de lo dispuesto en el artículo 720 del estatuto tributario, se hace la salvedad “que sin perjuicio de lo dispuesto en normas especiales de este estatuto” contra la diversos actos que allí se indican, procede el recurso de reconsideración.

Y es que no tiene otro sentido la salvedad que se hace, pues el criterio que siempre hemos expuesto es que dentro del mismo estatuto se regula de manera recurrente lo relacionado con el recurso de reposición, especialmente dentro del régimen de sanciones, para lo cual se daban algunos ejemplos, como los previstos en los artículos 662 y 735, a donde de manera expresa se indica que contra los actos allí señalados procede este recurso. Luego, en virtud de un concepto que haya emitido la DIAN aduciendo que las normas que lo contenían, esto es, los

²¹¹ En obra Régimen de Procedimiento Tributario. Sistema de hojas intercambiables. Legis Editores. Envío No. 84- noviembre de 2009. pág. 167. [0962-2]. Bogotá D. C.

artículos 722 y 732 se debe entender como derogados tácitamente, no es totalmente cierto, porque como lo hemos indicado reiteradamente, dentro del estatuto tributario se encuentran diversas disposiciones que hacen referencia al recurso de reposición. En lo que hay que tener mucho cuidado es que cuando se vaya a utilizar este recurso los requisitos y formalidades que se deben cumplir están determinados en las respectivas disposiciones y no cometerse el error de tramitarlo con los requisitos previstos en el citado artículo 722, pues en sana lógica se deduce que no aplicarían estos requisitos, y que a falta de ellos por vacío normativo se debe aplicar, en este caso, el Código Contencioso Administrativo, en lo que corresponda, especialmente el artículo 52.

5.3.3 Vía gubernativa, según el Código Contencioso Administrativo

Se ha dejado expuesto que frente a algunos actos expedidos por la administración tributaria, no es procedente agotar la vía gubernativa utilizando las normas del Estatuto Tributario y, en su defecto, deberán aplicarse las normas que regulan la materia y que están contenidas en el Código Contencioso Administrativo, aspectos de los cuales nos ocuparemos así sea de manera tangencial.

5.3.3.1 Recursos gubernativos

El artículo 50 indica que los recursos que por regla general proceden contra los actos que pongan fin a las actuaciones administrativas son el de reposición, ante el mismo funcionario que produjo el acto; el de apelación, para ante el inmediato superior administrativo; y el de queja, ante el superior del funcionario que dictó la decisión; los primeros dos, con el fin de que el respectivo acto sea aclarado, modificado o que se revoque y el último, cuando se rechace el recurso de apelación, por escrito con el cual se debe acompañar copia del acto con el cual fue rechazado el recurso, el cual debe interponerse dentro de los cinco días siguientes a su notificación.

5.3.3.2 Oportunidad y presentación

Señala el artículo 51 que de los recursos de reposición y apelación habrá de hacerse uso por escrito, en el acto de la notificación personal, dentro de los cinco días siguientes a ella, o a la desfijación del edicto, o la publicación según el caso. Se aclara, que contra los actos fictos derivados de las peticiones no resueltas oportunamente (artículo 40, inciso 2º, del mismo código), el recurso se puede interponer en cualquier tiempo.

Que los recursos se deberán presentar ante el mismo funcionario que profirió la decisión y en el evento que el funcionario competente no quisiere recibirlos, se podrán presentar ante el Procurador Regional o ante el Personero Municipal, para

que ordene su recibo y tramitación e imponga las sanciones pertinentes. Obviamente, frente a la hipótesis última presentada debe tenerse especial cuidado cual es el funcionario de la Procuraduría quien ejerza esa competencia, atendiendo los posibles cambios que se hayan presentado con la nueva reestructura de la Procuraduría General de la Nación.

Se dispone igualmente, que el recurso de apelación se podrá interponer directamente, o como subsidio del de reposición. Es decir que son dos las alternativas que se tienen para proponer el recurso de apelación: 1) de manera directa cuando se va a utilizar únicamente la apelación y 2) si se quiere además utilizar el recurso de reposición, el de apelación debe interponerse de manera subsidiaria al recurso de reposición. Se hace claridad en este sentido, porque se puede pensar que si contra un determinado acto proceden los dos recursos, pudiera primero proponerse el recurso de reposición, esperar a que sea resuelto este recurso y frente a la negativa correspondiente presentar el recurso de apelación, pues si se llega actuar de esta manera, se corre el riesgo enorme de que el recurso de apelación sea rechazado por improcedente.

Puede suceder que el interesado no haga uso de los recursos dentro de la oportunidad establecida, el cuyo caso la decisión correspondiente quedará en firme, de acuerdo con lo establecido en el artículo 62, numeral 3, ibídem.

Se advierte igualmente, que los recursos de reposición y de queja son facultativos, es decir, que no son obligatorios en cuanto a su interposición para agotar la vía administrativa, pero en todo caso, el correspondiente acto no quedará en firme hasta tanto no haya transcurrido el término legal previsto para su impugnación. Se aclara asimismo, que la interposición del recurso de apelación, es obligatoria para agotar la vía gubernativa (artículo 63).

5.3.3.3 Requisitos de los recursos

El artículo 52 establece los requisitos que deben cumplir los recursos, so pena de ser rechazados por el funcionario competente (artículo 53), a saber:

- 1) Interponerse dentro de los cinco días siguientes a la notificación del acto, en forma personal y por escrito por el interesado o su representante legal en caso de personas jurídicas, o apoderado y sustentarse con expresión concreta de los motivos de inconformidad y con la indicación del nombre del recurrente.
- 2) Acreditar el pago de lo que el recurrente acepta deber y garantizar el cumplimiento de la parte de la decisión que recurre cuando ésta sea exigible de acuerdo con la ley, esto es, prestar una caución.
- 3) Relacionar las pruebas que se pretendan hacer valer. En este caso todo parece indicar que se estaría haciendo referencia únicamente a prueba documental, pero eso no obsta desde luego, que se pueda pedir otro tipo de prueba legalmente autorizado.

- 4) Indicar la dirección, pues resulta incoherente volverlo a indicar, cuando en el numeral 1, ya se había requerido.

La ley ha establecido que la agencia oficiosa tiene entrada, esto es, la representación sin mandato, pero sólo los abogados en ejercicio pueden actuar en esta condición, para lo cual deberán ofrecer prestar caución que se le señale, con el fin de garantizar que la persona por quien obra, le ratificará su actuación dentro del término de tres meses. En caso contrario, ocurrirá la perención (como lo enseña el artículo 62 numeral 4), se hará efectiva la caución y se archivará el expediente. En cuanto a la orden de archivo se aclara, que ésta es una forma anormal de terminar con la actuación administrativa, por lo tanto, no habría lugar a agotar la vía gubernativa y, menos aún, de pretender demandar ante la jurisdicción contencioso administrativa, de acuerdo a lo exigido por el artículo 135 ibídem.

De los recursos se puede desistir, pero se precisa que aunque el artículo 54 no lo indica, a más de hacerse referencia al desistimiento tácito, en las circunstancias del artículo 13, es procedente el desistimiento expreso el cual se debe presentar por escrito, con la indicación expresa que desiste del recurso y si dentro de los aspectos que se están discutiendo lleva además la renuncia de derechos, necesariamente el interesado debe hacer presentación personal del escrito ante la misma autoridad o autoridad competente.

En cuanto al efecto suspensivo en que se deben conceder los recursos, como lo establece en el artículo 55, no cabe duda, que el único que cabe en esta hipótesis el recurso de apelación, pues el recurso de queja tiene su propia regulación y del recurso de reposición conoce la misma autoridad administrativa que produjo el acto objeto de impugnación. El efecto suspensivo en que se concede el recurso, tiene como finalidad que la decisión impugnada no tiene ninguna fuerza vinculante, hasta tanto el superior no resuelva lo pertinente. En cuanto a la interposición del recurso de reposición, resulta obvio que la autoridad administrativa no podrá ejecutar su propio acto mientras no haya decidido lo atinente al recurso interpuesto.

5.3.3.4 De las pruebas en el vía gubernativa

Atendiendo los requisitos que se deben cumplir para presentar los recursos, ésta es la oportunidad legal que se tiene para solicitar la práctica de pruebas, oportunidad que no se debe confundir con la establecida para su práctica o realización²¹². Sobre este tema se ha sostenido lo siguiente:

“Principio de preclusión de la prueba. Mediante la aplicación de este principio se impide sorprender al contribuyente con hechos y argumentos que no pueda controvertir y que por

²¹² En CODEX. Avance Informativo. Manual Probatorio en Materia de Impuestos. Dirección de Impuestos Nacionales. Subdirección Jurídica. División Representación Externa. Talleres gráficos del Ministerio de Hacienda. Santa Fe de Bogotá. Marzo de 1993. pág.13.

lo tanto sobre ellos no pueda ejercer su derecho de defensa. Hace alusión a la oportunidad procesal de solicitar y adjuntar pruebas que tiene el sujeto pasivo del impuesto y de las sanciones, así como de ordenarlas oficiosamente y practicarlas, por parte de la Administración”.

Se indica en el artículo 56, que los recursos deben resolverse de plano, a no ser que al interponerse este último, se refiere al recurso de apelación, se haya solicitado la práctica de pruebas o que el funcionario que ha de decidir el recurso considere necesario practicarlas de oficio. Llama la atención que el legislador en este caso hubiese permitido la práctica de pruebas sólo cuando se relacione con el recurso de apelación, pues resulta ilógico e impensable que frente a un acto o decisión administrativa contra la cual procede sólo el recurso de reposición, no tenga entrada esta posibilidad de solicitar y practicar pruebas, aspecto que en nuestro entender violaría las reglas del principio constitucional del debido proceso.

Como en este evento los recursos se ritúan, atendiendo las reglas del Código Contencioso Administrativo, y éste, a su vez, remite y acepta como pruebas admisibles los medios de prueba contenidos en el Código de Procedimiento Civil, esto es, las relacionadas en el artículo 175, o sea, “la declaración de parte, el juramento, el testimonio de terceros, el dictamen pericial, la inspección judicial, los documentos, los indicios y cualesquiera otros medios que sean útiles para la formación del convencimiento del juez”. Los gastos que ocasione su práctica serán de cargo de quien las solicitó y si son varios o fueron decretadas de oficio, se distribuirán en cuotas iguales entre todos los interesados.

En cuanto al plazo que tiene la autoridad para su práctica o realización, en el artículo 58 se establece que éste no puede ser mayor de treinta o menor de diez días, siendo posible su prórroga cuando el término utilizado es inferior a treinta días, pero en todo caso, sin que la prórroga supere los treinta días.

5.3.3.5 Decisiones en la vía gubernativa, plazo para resolver, efectos

Agotado el término probatorio la autoridad administrativa correspondiente, procederá a proferir la decisión definitiva, la cual será motivada conteniendo los aspectos de hecho y de derecho y los de conveniencia, si es del caso, como lo enseña el artículo 59, resolviendo todas las cuestiones que hayan sido planteadas y las que aparezcan con ocasión al recurso.

La decisión correspondiente debe dictarse y, por ende, notificarse dentro de un plazo máximo de dos meses contados a partir de la interposición de los recursos, so pena de considerarse que la decisión es negativa, esto es, que opera para todos los efectos legales, el silencio administrativo negativo, plazo que en todo caso se interrumpirá por el término que duró la práctica de pruebas, como lo estipula el artículo 60.

Frente a la existencia del silencio administrativo negativo se tiene que la autoridad administrativa no se exime de responsabilidad, lo cual implica que puede ser sancionada por violar los términos establecidos, ni la impide de resolver mientras no se haya demandado ante la jurisdicción en lo contencioso administrativo. Es decir, que frente a esta situación el interesado cuenta con dos opciones: 1) esperar de manera indefinida a que la autoridad resuelva los recursos interpuestos y 2) que vencido el plazo de dos meses establecidos para resolver los recursos acuda ante la jurisdicción de lo contencioso administrativo, sin que se llegue a considerar esto como un agotamiento de la vía gubernativa, y por el contrario, se trata de un mecanismo procedimental establecido para demandar directamente ante la jurisdicción, en cualquier tiempo, conforme lo dispone el artículo 135 ibídem.

Las decisiones con las cuales se concluye el procedimiento administrativo, se les aplica el Capítulo X, del Libro Primero, artículos 44 y siguientes, relacionados con el deber de notificar personalmente al interesado, o a su representante legal o apoderado, debiendo entregar copia íntegra, auténtica y gratuita de la decisión. Si no es posible notificar la decisión de manera personal se citará por correo al interesado a la dirección registrada en la primera petición, lo cual se puede hacer dentro de los cinco días siguientes a la expedición del respectivo acto. Si no compareciere, se procederá a notificar por edicto, conforme lo dispone el artículo 45, el cual se debe fijar por el término de diez días en lugar público de la secretaría del respectivo despacho, con la inserción de la parte resolutive, debiéndose informar sobre los recursos que legalmente proceden contra las decisiones de que se trata, las autoridades ante quien se deban interponer, y los plazos para hacerlo, según el artículo 47. Se aclara desde luego, que esta última parte aplica para cuando la administración resuelve sobre las peticiones, mas no sobre los recursos, porque en este último caso deberá entenderse que el procedimiento ha concluido en sede administrativa.

5.4 EN EL PROCEDIMIENTO DE DEVOLUCIONES.

5.4.1 Generalidades

Lo que se pretende demostrar con el procedimiento de devoluciones, es que se trata de una institución que está expresamente regulada dentro del Estatuto Tributario, en el Título X, con sus propios requisitos y formalidades que comprenden no sólo desde la petición que debe formular el contribuyente interesado, sino el trámite a que debe someterse la solicitud y la decisión ulterior mediante la expedición del correspondiente acto administrativo negando o concediendo los valores solicitados.

Los profesores Ángel de la Torre y Múnera Cabas²¹³, en su obra de Procedimiento Administrativo Tributario Colombiano, acerca del procedimiento de devoluciones, señalan:

“(...) Cuando en la liquidación privada contenida en una declaración tributaria resultare un saldo a favor, el declarante puede solicitar su devolución o compensación o imputarlo (...)”

Veamos el esquema del procedimiento de devoluciones, de una manera general:

a) Naturaleza Jurídica.

El origen del procedimiento que comprende la solicitud de devoluciones, es de orden legal, de acuerdo con lo señalado comprende el Título X, artículos 850 a 865 del Estatuto Tributario y demás disposiciones de orden reglamentario.

b) Devolución de saldos a favor.

Atendiendo lo dispuesto por el artículo 850, modificado por el artículo 49 de la ley 223 de 1995, se tiene que los contribuyentes o responsables que liquiden saldos a favor en sus declaraciones tributarias podrán solicitar su devolución. Asimismo, se tiene que la DIAN deberá devolver oportunamente los pagos en exceso o de lo no debido, que éstos hayan efectuado por concepto de obligaciones tributarias y aduaneras, cualquiera que fuere el concepto del pago, siguiendo el mismo procedimiento que se aplica para las devoluciones de los saldos a favor.

c) Facultad para devolver a entidades exentas o no contribuyentes.

El Parágrafo 1o., del citado artículo 850, modificado por el artículo 67 de la Ley 788 de 2002, establece que cuando se trate de responsables del impuesto sobre las ventas, la devolución de saldos originados en la declaración del impuesto sobre las ventas, sólo podrá ser solicitada por aquellos responsables de los bienes y servicios de que trata el artículo 481, por los productores de los bienes exentos a que se refiere el artículo 477 y por aquellos que hayan sido objeto de retención.

Por otra parte, en el artículo 852, se indica, que el Gobierno Nacional podrá establecer sistemas de devolución de saldos a favor o sumas retenidas antes de presentar la respectiva declaración tributaria, cuando las retenciones en la fuente que establezcan las normas pertinentes, deban practicarse sobre los ingresos de las entidades exentas o no contribuyentes.

d) Competencia funcional de las devoluciones.

²¹³ Ob. cit. pág. 428.

El artículo 853, señala que le corresponde al Jefe de la Unidad de Devoluciones o de la Unidad de Recaudo encargada de dicha función, proferir los actos para ordenar, rechazar o negar las devoluciones y las compensaciones de los saldos a favor de las declaraciones tributarias o pagos en exceso, de conformidad con lo dispuesto en este título, lo cual debe hacerse necesariamente a través de acto administrativo, susceptible de los correspondientes recursos gubernativos.

Por otro lado, se tiene que la ley determina que le corresponde a los funcionarios de dichas unidades, previa autorización, comisión o reparto del Jefe de Devoluciones, estudiar, verificar las devoluciones y proyectar los fallos, y en general todas las actuaciones preparatorias y necesarias para proferir los actos de competencia del Jefe de la Unidad correspondiente.

e) Término para solicitar la devolución de saldos a favor.

En el artículo 854 se determina, que el interesado puede presentar la solicitud de devolución de impuestos a más tardar dos años después de la fecha de vencimiento del término para declarar.

De igual manera se tiene, que cuando el saldo a favor de las declaraciones del impuesto sobre la renta y complementarios o sobre las ventas, haya sido modificado mediante una liquidación oficial y no se hubiere efectuado la respectiva devolución, la parte rechazada no podrá solicitarse, aunque dicha liquidación haya sido impugnada, hasta tanto se resuelva definitivamente sobre la procedencia del saldo, lo cual es efectivamente legal, en razón que el correspondiente acto no ha adquirido firmeza.

f) Término para efectuar la devolución.

De acuerdo con el artículo 855, son varias las situaciones que se regulan en este sentido, amén de algunas modificaciones que de igual manera se han realizado. En todo caso se tiene que La Administración de Impuestos deberá devolver, previa las compensaciones a que haya lugar, los saldos a favor originados en los impuestos sobre la renta y complementarios y sobre las ventas, dentro de los treinta días siguientes a la fecha de la solicitud de devolución presentada oportunamente y en debida forma. Se precisa que, de manera oportuna, la extemporaneidad puede llevar a su rechazo y en debida forma, porque se deben cumplir con los requisitos pertinentes, so pena de ser inadmitida la correspondiente solicitud.

La Ley 962 de 2005, artículo 47, adicionó un inciso a esta norma, estableciendo que el término previsto en el presente artículo aplica igualmente para la devolución de impuestos pagados y no causados o pagado.

El párrafo 1º, igualmente fue modificado por el artículo 41 de la ley 49 de 1990, con el cual se determina que cuando la Contraloría General de la República

efectúe algún control previo en relación con el pago de las devoluciones, el término para tal control no podrá ser superior a dos días, en el caso de las devoluciones con garantía, o de cinco días, en los demás casos, términos que se entienden comprendidos dentro del término para devolver.

Asimismo se dispone en el párrafo 2º, que La Contraloría General de la República no podrá objetar las resoluciones de la Administración de Impuestos Nacionales, por medio de las cuales se ordenen las devoluciones de impuestos, sino por errores aritméticos o por falta de comprobantes de pago de los gravámenes cuya devolución se ordene.

Por otro lado, el párrafo 3º fue modificado por el artículo 140 de la ley 233 de 1995, estableciendo que cuando la solicitud de devolución se formule dentro de los dos meses siguientes a la presentación de la declaración o de su corrección, la Administración Tributaria dispondrá de un término adicional de un mes para devolver.

g) Verificación de las devoluciones.

La ley autoriza que frente a las solicitudes de devolución que presenten los contribuyentes o responsables, la Administración seleccionará aquellas solicitudes que deban ser objeto de verificación, la cual se llevará a cabo dentro del término previsto para devolver. Que dentro de la etapa de verificación de las solicitudes seleccionadas, se hará una constatación de la existencia de las retenciones, impuestos descontables o pagos en exceso que dan lugar al saldo a favor.

Con este fin, bastará con que la Administración compruebe que existen uno o varios de los agentes retenedores señalados en la solicitud de devolución que se somete a verificación, y que el agente o agentes comprobados, efectivamente practicaron la retención denunciada por el solicitante, o que el pago o pagos en exceso que manifiesta haber realizado el contribuyente efectivamente fueron recibidos por la DIAN.

Que en el impuesto sobre las ventas, la constatación se efectuará sobre la existencia del saldo a favor y el cumplimiento de los requisitos legales para la aceptación de los impuestos descontables, para lo cual bastará con que la Administración compruebe que existen uno o varios de los proveedores señalados en la solicitud de devolución que se somete a verificación, y que el proveedor o proveedores comprobados, efectivamente liquidaron el impuesto denunciado por el solicitante. Así lo establece el artículo 856.

h) Rechazo e inadmisión de las solicitudes de devolución o compensación.

El artículo 857, que regula lo atinente al tema del rechazo e inadmisión de las solicitudes de devolución o compensación, fue modificado por el artículo 141 de la

ley 223 de 1995, el cual estableció que las solicitudes de devolución o compensación **se rechazarán en forma definitiva**, en los siguientes casos:

- Cuando fueren presentadas extemporáneamente.
- Cuando el saldo materia de la solicitud haya sido objeto de devolución, compensación o imputación anterior.
- En el caso de los exportadores, cuando el saldo a favor objeto de solicitud corresponda a operaciones realizadas antes de cumplirse con el requisito de la inscripción en el Registro Nacional de Exportadores previsto en el artículo 507.
- Cuando dentro del término de la investigación previa de la solicitud de devolución o compensación, como resultado de la corrección de la declaración efectuada por el contribuyente o responsable, se genera un saldo a pagar.

Asimismo, se determina que las solicitudes de devolución o compensación **deberán inadmitirse** cuando dentro del proceso para resolverlas se dé alguna de las siguientes causales:

- Cuando la declaración objeto de la devolución o compensación se tenga como no presentada por las causales de que tratan los artículos 580 y 650-1. Se anota que en este caso se debe tener en cuenta lo resuelto por la Corte Constitucional, en lo que tiene que ver con las declaraciones que se dan por no presentadas, cuyo tema será desarrollado más adelante.
- Cuando la solicitud se presente sin el lleno de los requisitos formales que exigen las normas pertinentes.
- Cuando la declaración objeto de la devolución o compensación presente error aritmético. En este caso, el error aritmético no debe ser de iure, sino que debe ser producto de la expedición del correspondiente acto o liquidación oficial por corrección aritmética en firme.
- Cuando se impute en la declaración objeto de solicitud de devolución o compensación, un saldo a favor del período anterior diferente al declarado.

En el párrafo 1º se indica, que “Cuando sea inadmitida la correspondiente solicitud, el interesado deberá presentar dentro del mes siguiente, una nueva solicitud con los requisitos subsanados y que fueron objeto de la inadmisión.

Vencido el término para solicitar la devolución o compensación la nueva solicitud se entenderá presentada oportunamente, siempre y cuando su presentación se efectúe dentro del plazo señalado en el inciso anterior.

En todo caso, si para subsanar la solicitud debe corregirse la declaración tributaria, su corrección no podrá efectuarse fuera del término previsto en el artículo 588”, esto es, dos años contados a partir del vencimiento del plazo para declarar.

Por otro lado, en el párrafo 2º, se señala que cuando en la declaración que originó el saldo a favor exista requerimiento especial, la solicitud de devolución o compensación sólo procederá sobre las sumas que no fueron materia de controversia. Las sumas sobre las cuales se produzca requerimiento especial serán objeto de rechazo provisional, mientras se resuelve sobre su procedencia. Se resalta.

i) Investigación previa a la devolución o compensación.

Existe la posibilidad que previa a la solicitud de devolución o compensación solicitada por el contribuyente o declarante se realice una investigación, conforme lo determina el artículo 857-1, modificado por el artículo 142 de la ley 223 de 1995. En este evento el término para devolver o compensar se podrá suspender hasta por un máximo de noventa (90) días, para que la División de Fiscalización adelante la correspondiente investigación, cuando se produzca alguno de los siguientes hechos:

- Cuando se verifique que alguna de las retenciones o pagos en exceso denunciados por el solicitante son inexistentes, ya sea porque la retención no fue practicada, o porque el agente retenedor no existe, o porque el pago en exceso que manifiesta haber realizado el contribuyente, distinto de retenciones, no fue recibido por la administración.
- Cuando se verifique que alguno de los impuestos descontables denunciados por el solicitante no cumple los requisitos legales para su aceptación, o cuando sean inexistentes, ya sea porque el impuesto no fue liquidado, o porque el proveedor o la operación no existe por ser ficticios.
- Cuando a juicio del administrador exista un indicio de inexactitud en la declaración que genera el saldo a favor, en cuyo caso se dejará constancia escrita de las razones en que se fundamenta el indicio, o cuando no fuere posible confirmar la identidad, residencia o domicilio del contribuyente.

Terminada la investigación, si no se produce requerimiento especial, se procederá a la devolución o compensación del saldo a favor. Si se produjere requerimiento especial, sólo procederá la devolución o compensación sobre el saldo a favor que se plantee en el mismo, sin que se requiera de una nueva solicitud de devolución o compensación por parte del contribuyente. Este mismo tratamiento se aplicará en las demás etapas del proceso de determinación y discusión tanto en la vía gubernativa como jurisdiccional, en cuyo caso bastará con que el contribuyente presente la copia del acto o providencia respectiva.

PARAGRAFO. Tratándose de solicitudes de devolución con presentación de garantía a favor de la Nación, no procederá a la suspensión prevista en este artículo.

Lo que llama la atención, es que hoy en día la administración tributaria ha tomado por costumbre que cuando se le presentan solicitudes de devolución, inmediatamente se viene con una investigación tributaria la cual se ha considerado

como intimidatoria, porque es abrir una posibilidad para que al contribuyente sea investigado hasta el más ínfimo detalle con miras a enervar la solicitud.

El artículo 858, el cual fue modificado por el artículo 143 de la ley 223 de 1995, señala que cuando la solicitud de compensación o de devolución no cumpla con los requisitos establecidos, se debe dictar auto inadmisorio dentro de un plazo máximo de quince días, el cual consideramos contados a partir de la presentación del escrito contentivo de la petición.

j) Devolución con presentación de garantía.

El legislador estableció unas reglas especiales para cuando la solicitud de devolución sea realizada acompañada de garantía. Esto se deduce de lo dispuesto en el artículo 860, el cual fue modificado por el artículo 144 de la ley 223 de 1995, que señala que cuando el contribuyente o responsable presente con la solicitud de devolución una garantía a favor de la Nación, otorgada por entidades bancarias o de compañías de seguros, por valor equivalente al monto objeto de devolución, la Administración de Impuestos, dentro de los diez días siguientes deberá hacer entrega del cheque, título o giro.

La garantía de que trata este artículo tendrá una vigencia de dos años. Si dentro de este lapso, la DIAN notifica liquidación oficial de revisión, el garante será solidariamente responsable por las obligaciones garantizadas, incluyendo el monto de la sanción por improcedencia de la devolución, las cuales se harán efectivas junto con los intereses correspondientes, una vez quede en firme en la vía gubernativa, o en la vía jurisdiccional cuando se presente demanda ante la jurisdicción contencioso administrativa, el acto administrativo de liquidación oficial o el de improcedencia de la devolución, aún si éste se produce con posterioridad a los dos años.

k) Compensación previa a la devolución.

El artículo 861 indica que en todos los casos, la devolución de saldos a favor se efectuará una vez sean compensadas las deudas y obligaciones de plazo vencido del contribuyente o responsable. Que en el mismo acto que ordene la devolución, se compensarán las deudas y obligaciones a cargo del contribuyente o responsable.

l) Intereses a favor del contribuyente. Tasas de interés para devoluciones.

Con lo establecido en el artículo 863, modificado por el artículo 44 de la ley 49 de 1990, se hizo un justo reconocimiento a aquellos contribuyentes quienes hubieran hecho un pago en exceso o en las declaraciones tributarias les resultara un saldo

a favor de los contribuyentes; entonces en estos casos la DIAN procedía a hacerles un reconocimiento de intereses corrientes o moratorios, así:

Se causan intereses corrientes, cuando se hubiere presentado solicitud de devolución y el saldo a favor estuviere en discusión, desde la fecha de notificación del requerimiento especial o del acto que niegue la devolución, según el caso, hasta la del acto o providencia que confirme total o parcialmente el saldo a favor.

Se causan intereses moratorios, a partir del vencimiento del término para devolver y hasta la fecha del giro del cheque, emisión del título o consignación.

Este reconocimiento empezó a tener rigor, para aquellas solicitudes de devolución que se presentaran a partir de la vigencia de dicha ley.

5.5 EN EL COBRO COACTIVO.

5.5.1 Generalidades

Igual que lo referido para el procedimiento de devoluciones, se insiste, en que en el procedimiento tributario, de la misma manera se estableció un procedimiento independiente en relación con todas las normas generales que regulan el procedimiento de fiscalización, liquidaciones, diversas sanciones e impugnación de los respectivos actos.

Frente al procedimiento de cobro coactivo, se tiene que la Administración lo utiliza cuando quiera que los contribuyentes que tienen deudas fiscales, no las pagan de manera voluntaria, bien sean relacionadas con impuestos o sanciones. Este procedimiento comprende varias fases o actuaciones. Está regulado en el Título VIII²¹⁴, con sus propios requisitos y formalidades que van desde el mandamiento de pago, hasta el remate de bienes, el cual, además, por no estar íntegramente regulado como se verá más adelante se deben aplicar normas del Código de Procedimiento Civil.

Lo importante en señalar en este caso, es que cuando se da inicio al procedimiento de cobro es porque la administración cuenta con un título ejecutivo que puede constar en una declaración tributaria, en una liquidación oficial o resolución sanción en firme, esto es, que si dichos actos fueron objeto de recursos gubernativos, los correspondientes recursos necesariamente tienen que estar resueltos y aún en el evento de haber sido demandados, se debe esperar a que la jurisdicción contencioso administrativa, haya dictado sentencia definitiva.

²¹⁴ El procedimiento de cobro coactivo se encuentra regulado en el Título VIII, artículos 823 a 849-4 del Estatuto Tributario.

Con este breve esquema nos permitimos hacer claridad en el sentido que el procedimiento de cobro coactivo es posterior e independiente a las actuaciones mencionadas, pues existe la tendencia o confusión que en este trámite se puedan entrar a discutir asuntos que debieron ser debatidos en sede administrativa o judicial, lo cual implica, se insiste, que aquí se parte teniendo como elemento de juicio válido de un título ejecutivo que contenga de una manera clara, expresa y actualmente exigible la correspondiente obligación y que en el evento de presentarse cualquier inconformidad o reparo se pueda hacer, pero atendiendo las formalidades propias de este procedimiento.

Veamos algunas generalidades de este procedimiento:

5.5.1.1 Título ejecutivo- condición de eficacia.

Para iniciar la DIAN la correspondiente acción de cobro, debe contar con un título ejecutivo que contenga la correspondiente obligación a cargo del deudor o contribuyente, la cual normalmente consiste en una determinada suma de dinero, junto con la actuación e intereses debidos de acuerdo con la ley, título que como se verá más adelante está contenido en una declaración tributaria o corrección, liquidación oficial, resolución sanción o sentencia, según el caso.

5.5.1.2 Funcionario competente.

Analizando las normas pertinentes se tiene que el procedimiento tributario hace referencia a dos modalidades de competencia, una denominada funcional, contenida en el artículo 824 y otra llamada territorial, establecida en el artículo 825.

En relación con la competencia funcional se tiene que para exigir el cobro coactivo de las deudas fiscales por concepto de impuestos, anticipos, retenciones, intereses y sanciones, son competentes el Subdirector de Recaudación de la DIAN y los Jefes de las dependencias de Cobranzas o a quienes se les deleguen estas funciones.

En cuanto a la competencia territorial se determina que el procedimiento coactivo se adelantará por la oficina de Cobranzas de la Administración del lugar en donde se hayan originado las respectivas obligaciones tributarias o por aquella en donde se encuentre domiciliado el deudor.

Se prevé igualmente, que si en contra del deudor se adelantan varios procedimientos administrativos de cobro en relación con un mismo deudor, éstos podrán acumularse. Como quiera que no están establecidas las reglas para llevar

a cabo la acumulación, estimamos, que es viable la aplicación del artículo 29 inciso 1º, del Código Contencioso Administrativo²¹⁵.

5.5.1.3 Procedimiento de cobro coactivo

El procedimiento de cobro coactivo tiene entrada de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 823 para realizar el cobro de las deudas fiscales por concepto de impuestos, anticipos, retenciones, intereses y sanciones de competencia de la DIAN, el cual deberá seguirse atendiendo las disposiciones siguientes que regulan la materia.

a) Mandamiento de pago

El “mandatum de solvendo” o la “orden judicial de pago”²¹⁶ o mandamiento ejecutivo cuya “orden se imparte en el auto ejecutivo o mandamiento de pago. Se ha dicho que el mandamiento de pago se dicta sin citar ni oír al deudor, pues contra él aparece la obligación contenida en el título de ejecución así él mismo se hubiere apersonado en el proceso por haber intervenido en el embargo y secuestro previos, pues si no lo ha hecho no es parte aún (...)”²¹⁷, aunque se aclara que la naturaleza del procedimiento de cobro coactivo es eminentemente administrativo y no judicial, el funcionario competente de la DIAN, conforme a las reglas señaladas, efectuará el mandamiento de pago ordenando la cancelación de las obligaciones pendientes más los intereses respectivos, el cual se le notificará de manera personal al deudor, previa citación para que comparezca en un término de diez días. Si vencido este plazo el interesado no comparece, el mandamiento ejecutivo se notificará por correo.

Este mismo procedimiento para notificar el mandamiento ejecutivo se realizará para vincular a los herederos del deudor y a los deudores solidarios, por cualquier medio de comunicación existente en el lugar, cuya omisión de esta formalidad no invalida la notificación efectuada. Si bien es cierto que esta omisión no produce nulidad, se deberá interpretar que tampoco puede surtir fuerza vinculante, hasta tanto, la notificación no se realice en debida forma. Se establece asimismo, que el mandamiento de pago podrá referirse a más de un título ejecutivo del mismo deudor, en cuyo caso como ya se anotó se deben acumular los expedientes contentivos de las obligaciones.

b) Orden de ejecución

²¹⁵ El inciso 1º del artículo 29 del Código Contencioso Administrativo establece: “Formación y examen de expedientes. Cuando hubiere documentos relacionados con una misma actuación o con actuaciones que tengan el mismo efecto, se hará con todos un solo expediente al cual se acumularán, de oficio o a petición del interesado, cualesquiera otros que se tramiten ante la misma autoridad y que tengan relación íntima con él para evitar decisiones contradictorias”.

²¹⁶ DE PINA Rafael y DE PINA VERA Rafael. Diccionario de Derecho. Editorial Porrúa S.A. México 1986.pág 345.

²¹⁷ “MORALES MOLINA, Hernando. Curso de Derecho Procesal Civil. Parte Especial. Séptima Edición. Editorial A B C Bogotá. 1978. págs. 185-186.

El artículo 836 dispone, que si vencido el término para presentar excepciones el deudor no las propuso, o el deudor no hubiere realizado el pago correspondiente, el funcionario que conoce del asunto, procederá a dictar resolución ordenando la ejecución y el remate de los bienes embargados y secuestrados. Se indica, que contra esta resolución no procede ningún recurso, lo cual se explica, por qué la ley frente a este tipo de actos los considera como actos de trámite.

DE igual manera se establece, que cuando previamente a la orden de ejecución no se hubieren dispuesto medidas preventivas, con el mismo acto se decretará el embargo y secuestro de los bienes del deudor si estuvieren identificados; si no hay identificación de los mismos, se ordenará investigar si el deudor tiene bienes y una vez identificados se embarguen y secuestren y se continúe con el remate de los mismos.

c) Excepciones

El profesor Morales Molina²¹⁸, en relación con las excepciones señala que el demandado puede proponer excepciones con el fin de enervar la pretensión del demandante, en este caso, de la DIAN, las cuales consisten en todo hecho que pueda desconocer la existencia de la obligación o declararla extinguida si alguna vez existió y afecten el fondo del mismo asunto, es decir, constituyen excepciones de mérito, por lo cual quedan comprendidas las que algunos expositores denominan temporales (petición de modo indebido, petición de antes de tiempo, de contrato no cumplido etc.) y las que declaran extinguidas, si alguna vez existió (pago, remisión, compensación, novación transacción etc.).

La ley tributaria en su artículo 831 determina que contra el mandamiento de pago proceden las siguientes excepciones:

- El pago efectivo.
- La existencia de acuerdo de pago.
- La de falta de ejecutoria del título.
- La pérdida de ejecutoria del título por revocación o suspensión provisional del acto administrativo, hecha por autoridad competente.
- La interposición de demandas de restablecimiento del derecho o de proceso de revisión de impuestos, ante la jurisdicción de lo contencioso administrativo.
- La prescripción de la acción de cobro, y
- La falta de título ejecutivo o incompetencia del funcionario que lo profirió.

Igualmente se determina, en el párrafo con el cual se adicionó este artículo, contemplado en el artículo 84 de la ley 6ª de 1992, que contra el mandamiento de pago que vincule los deudores solidarios proceden además, las siguientes excepciones:

²¹⁸ Obra cit. pág. 194.

- La calidad de deudor solidario.
- La indebida tasación del monto de la deuda.

En el artículo 830 se indica que el deudor dentro de los quince días siguientes a la notificación del mandamiento de pago puede cancelar el monto de la deuda con sus respectivos intereses, o en su defecto, proponer o presentar mediante escrito las excepciones previstas en el artículo precedente.

En los artículos 832 y 833 se establece que dentro del mes siguiente a la presentación del escrito contentivo de las excepciones, el funcionario competente decidirá sobre las mismas, previa práctica de pruebas si a ello hubiere lugar. Si se encuentran probadas así lo declarará, ordenando además la terminación del procedimiento si a ello hubiere lugar y el levantamiento de las medidas preventivas si se hubieren decretado. Igualmente dispone la norma pertinente, que se procederá a la terminación del procedimiento cuando el deudor cancela la totalidad de las obligaciones.

Si la excepción probada lo es en relación con uno o varios de los títulos comprendidos en el mandamiento de pago, el procedimiento continuará en relación con los demás.

d) Recursos

El artículo 78 de la ley 6ª de 1992, adicionó el artículo 833-1 del Estatuto Tributario y se regula una situación bien importante, en el sentido de establece que las actuaciones administrativas realizadas en el procedimiento administrativo de cobro, son de trámite y contra ellas no procede recurso alguno, aspecto que se compagina con lo dispuesto por el artículo 49 del Código Contencioso Administrativo²¹⁹, salvo los que en forma expresa se señalen en este procedimiento para las actuaciones definitivas.

El artículo 80 de la ley 6ª de 1992, que modificó el artículo 834 del Estatuto, señala que con la resolución que rechace las excepciones propuestas por el deudor, se ordenará adelantar la ejecución y remate de los bienes embargados y secuestrados y se determina de manera expresa, que contra dicha resolución procede el recurso de reposición del que conocerá el Jefe de la División de Cobranzas, el cual debe presentarse dentro del mes siguiente a su notificación y resolverse dentro del mismo plazo contado a partir de la interposición del recurso en debida forma.

Llama la atención que la ley en este caso no determina qué requisitos o formalidades debe cumplir el escrito contentivo del recurso, como sí sucede frente a las liquidaciones oficiales o resoluciones que imponen sanción, norma que no

²¹⁹ El artículo 49 del Código Contencioso Administrativo señala: “Improcedencia. No habrá recurso contra los actos de carácter general, ni **contra los de trámite**, preparatorios, o de ejecución, excepto en los casos previstos en norma expresa”. Resaltado fuera de texto.

sería aplicable para estos eventos, pero sí las contenidas en materia de recursos en el Código Contencioso Administrativo o en su defecto, las del Código de Procedimiento Civil, por tratarse de normas de carácter general. Lo mismo ocurre, en el sentido que no se estableció regulación de qué debe hacerse si el recurso no se presenta o interpone en debida forma, en cuyo caso debe aplicarse el mismo procedimiento referido.

5.5.1.4 Medidas cautelares: Embargo y secuestro de bienes. Oposición al secuestro. Límite de los embargos.

En cuanto al embargo y secuestro de bienes, determina el artículo 837, que previa o simultáneamente con el mandamiento de pago, se podrá decretar embargo preventivo de los bienes del deudor que se hayan establecido como de su propiedad.

El artículo 85 de la ley 6ª de 1992, modificó el párrafo de la norma que se comenta, en el sentido que cuando se hubieren decretado medidas cautelares y el deudor demuestre que se ha admitido demanda contra el título ejecutivo y que ésta se encuentra pendiente de fallo ante la jurisdicción contencioso administrativa, se ordenará levantar las medidas tomadas, así como también podrán levantarse las medidas cautelares cuando igualmente se haya admitido demanda ante dicha jurisdicción presentada contra las resoluciones que fallaron las excepciones y ordenan llevar adelante la ejecución, para lo cual en este último caso se debe prestar caución o garantía bancaria o de compañía de seguros, por el valor adeudado.

En cuanto al límite de los embargos señala el artículo 838 ibídem, que el valor de los bienes embargados no podrá exceder del doble de la deuda más los intereses correspondientes. Que si realizado el avalúo de los respectivos bienes éstos excedieren la suma indicada deberá reducirse el embargo si ello fuere posible hasta dicho valor, lo cual debe hacerse de oficio y/o a petición de parte.

En cuanto al avalúo de los bienes embargados la ley autoriza que lo hará la DIAN, para lo cual deberá tener en cuenta el valor comercial de los mismos, debiendo notificar el avalúo de manera personal o por correo. Si el deudor no estuviere de acuerdo con el avalúo, dentro de los diez días siguientes a su notificación podrá solicitar un nuevo avalúo con la intervención de un perito designado por la Administración y a costa del interesado.

Llama la atención que la ley disponga que contra ese nuevo avalúo no procede recurso alguno como si se tratase de un acto administrativo. Pero lo que si tiene entrada en todo caso es que el interesado pueda solicitar la aclaración o complementación del avalúo si a ello hubiere lugar hasta objetarlo, pues no debe perderse de vista que este tema está regulado en el Código de Procedimiento Civil, el cual tiene perfecta aplicación.

Por otra parte, se tiene, de conformidad con el artículo 88 de la ley 6ª de 1992, que adicionó el artículo 839-3, que dispone que en la misma diligencia que ordena el secuestro se practicarán las pruebas conducentes y se decidirá sobre la oposición presentada, salvo que no se puedan practicar pruebas en la misma diligencia, caso en el cual se decidirá dentro de los cinco días siguientes a la terminación de la misma.

5.5.1.5 Vinculación de deudores solidarios.

En relación con la vinculación de los deudores solidarios, se establece en el artículo 828-1, modificado por el artículo 83 de la ley 6ª de 1992, que su vinculación se hará mediante la notificación del mandamiento de pago, el cual deberá librarse determinando de manera individual el monto de la obligación del respectivo deudor, debiéndose notificar en la forma establecida en el artículo 826 del mismo Estatuto.

Con la ley 788 de 2002, se adicionó un nuevo inciso con el cual se determina que los títulos ejecutivos contra el deudor principal lo serán contra los deudores solidarios y subsidiarios, sin que se requiera de la constitución de títulos individuales adicionales, pues es sabido que la solidaridad conlleva a responder por tales obligaciones, pero necesariamente se debe tener claro en nuestro sentir cual es la verdadera fuente de la obligación.

Se ha discutido mucho a propósito de este tema, si para reclamar la solidaridad bastaría con notificarle al deudor solidario o subsidiario el mandamiento de pago o en su defecto, para que se pueda reclamar plenamente debiera vincularse al correspondiente acto que dio origen a la obligación, esto con el fin de que el mismo pueda ejercer el derecho a la defensa y se le garantice el debido proceso. Estimamos, que este sería el procedimiento que se debiera seguir, pues no parece legal que de un momento a otro resulte vinculado a un procedimiento de cobro sin tener claridad sobre cuál es la fuente de la obligación.

5.5.1.6 Embargo, secuestro y remate de bienes

El artículo 839-2, adicionado por el artículo 87 de la ley 6ª de 1992, regula una situación muy importante, en el sentido que todo lo relacionado con los embargos, secuestros y remate de bienes cuyas normas sean compatibles y que esté contemplados en el Estatuto Tributario se observarán en el procedimiento administrativo de cobro, las disposiciones del Código de Procedimiento Civil, lo cual quiere decir que se hace un remisión directa a este código. Sin embargo no debe perderse de vista, que en los asuntos eminentemente administrativos que igualmente tengan entrada, tal como se ha dejado plasmado, aplicarían desde luego las normas del Código Contencioso Administrativo, también en lo pertinente.

En cuanto al remate de bienes, el artículo 8º de la ley 788 de 2002, que modificó el artículo 840, señala que en firme el avalúo, la DIAN efectuará el remate de los

bienes directamente o a través de entidades de derecho público o privado y adjudicará los bienes a favor de la Nación en el evento de declararse desierto el remate después de efectuada la tercera licitación o postura, en los términos que se determinen en el reglamento.

5.5.1.7 Otros aspectos especiales

a) Títulos ejecutivos

La ley tributaria indica de manera específica cuales son los títulos ejecutivos, de acuerdo con lo previsto en el artículo 828. Luego prestarán mérito ejecutivo los siguientes:

1. Las liquidaciones privadas y sus correcciones, contenidas en las declaraciones tributarias presentadas, desde el vencimiento de la fecha para su cancelación.
2. Las liquidaciones oficiales ejecutoriadas.
3. Los demás actos de la Administración de Impuestos debidamente ejecutoriados, en los cuales se fijen sumas líquidas de dinero a favor del fisco nacional.
4. Las garantías y cauciones prestadas a favor de la Nación para afianzar el pago de las obligaciones tributarias, a partir de la ejecutoria del acto de la Administración que declare el incumplimiento o exigibilidad de las obligaciones garantizadas.
5. Las sentencias y demás decisiones jurisdiccionales ejecutoriadas, que decidan sobre las demandas presentadas en relación con los impuestos, anticipos, retenciones, sanciones e intereses que administra la Dirección General de Impuestos Nacionales.

En el párrafo de esta norma se aclara, que para efectos de los numerales 1 y 2 del presente artículo, bastará con la certificación del Administrador de Impuestos o su delegado, sobre la existencia y el valor de las liquidaciones privadas u oficiales. Para el cobro de los intereses será suficiente la liquidación que de ellos haya efectuado el funcionario competente.

b) Ejecutoria de los actos

La ejecutoria de los actos es requisito indispensable para que los títulos ejecutivos en que se fundamentan puedan tenerse como tales. Luego en este aspecto no puede prestarse a equívocos, pues la falta de alguno de los elementos que la determinan o dicho de otra manera, su firmeza, conllevarían a desvirtúalo y a que no sean oponibles.

El artículo 829 del Estatuto tributario señala que se entienden ejecutoriados los actos administrativos que sirven de fundamento al cobro coactivo:

1. Cuando contra ellos no proceda recurso alguno.
2. Cuando vencido el término para interponer los recursos, no se hayan interpuesto o no se presenten en debida forma.
3. Cuando se renuncie expresamente a los recursos o se desista de ellos, y

4. Cuando los recursos interpuestos en la vía gubernativa o las acciones de restablecimiento del derecho o de revisión de impuestos se hayan decidido en forma definitiva, según el caso.

Se observa que existe una marcada coincidencia con lo estipulado en el artículo 62 del Código Contencioso, pero allí no se hace referencia a la ejecutoria, sino a la firmeza de los actos administrativos en términos generales. Con todo, al momento de analizar este requisito para su ejecutabilidad deberá observarse lo dispuesto en la norma de carácter especial.

c) Pérdida de ejecutoriedad de los actos. Artículo 66 Código Contencioso Administrativo.

Frente al procedimiento de cobro coactivo se hace referencia a la firmeza de los actos, pero no se estipula lo que tiene que ver con el elemento de pérdida de firmeza de los actos, luego qué mejor referencia analizar lo dispuesto en el artículo 66 del Código Contencioso Administrativo que regula el tema, pues se establece que salvo lo dispuesto en normas especiales los actos administrativos serán obligatorios mientras no hayan sido suspendidos o anulados por la jurisdicción en lo contencioso administrativo, pero perderán su fuerza ejecutoria por:

- Suspensión provisional.
- Cuando desaparezcan sus fundamentos de hecho o de derecho.
- Cuando al cabo de cinco años de estar en firme, la administración no ha realizado los actos que le correspondan para su ejecución.
- Cuando se cumpla la condición resolutoria a que se encuentre sometido el acto.
- Cuando pierda su vigencia.

d) Prescripción de la acción de cobro

La prescripción de la acción de cobro es un elemento jurídico que determina en qué momento por el transcurrir del tiempo, el titular del derecho de la obligación la abandona y no la hace efectiva, lo cual implica que por su propia negligencia no actúa.

El artículo 817 del Estatuto, modificado por el artículo 86 de la ley 788 de 2002, establece como norma general que la acción de cobro frente a las obligaciones fiscales, prescribe en cinco años, contados a partir de:

1. La fecha de vencimiento del término para declarar, fijado por el Gobierno Nacional, para las declaraciones presentadas oportunamente.
2. La fecha de presentación de la declaración, en el caso de las presentadas en forma extemporánea.
3. La fecha de presentación de la declaración de corrección, en relación con los mayores valores.
4. La fecha de ejecutoria del respectivo acto administrativo de determinación o discusión.

Por otro lado, el inciso 2º modificado por el artículo 8º de la ley 1066 de 2006, estatuyó que la competencia para decretar la prescripción de la acción de cobro será por los Administradores de Impuestos o de Impuestos y Aduanas Nacionales respectiva y será decretada de oficio o a petición del interesado.

e) Interrupción y suspensión de términos de la acción de cobro

En cuanto a la interrupción y suspensión del término de prescripción el artículo 818 del Estatuto, norma modificada por el artículo 81 de la ley 6ª de 1992, determina de manera general que se interrumpe con la notificación del mandamiento de pago, por el otorgamiento de facilidades de pago y por la declaratoria oficial de la liquidación forzosa administrativa, entre otras causas, precisando que interrumpida la prescripción por las causas señaladas, el término empezaría a contarse nuevamente desde el día siguiente a la notificación del mandamiento de pago o desde la terminación de la liquidación forzosa administrativa.

En cuanto al señalamiento de cuando hay lugar a la suspensión de la prescripción en la acción de cobro, se indica que desde que se dicte el auto de suspensión de la diligencia del remate y hasta la ejecutoria de la providencia que decide la revocatoria y la ejecutoria de la decisión que resuelva la situación contemplada en el artículo 567 del mismo Estatuto, esto es, de aquellas actuaciones que se deben corregir cuando son enviadas a dirección errada, así mismo, el caso de producirse pronunciamiento definitivo de la Jurisdicción Contencioso Administrativa en el evento contemplado en el artículo 835 ibídem, es decir, cuando han sido demandadas las resoluciones que fallan las excepciones y ordenan llevar adelante la ejecución.

f) Acuerdos de pago y suspensión de los acuerdos

Dentro de este procedimiento, en el artículo 814 se hace alusión a las facilidades para el pago de las obligaciones fiscales, norma modificada por el artículo 91 de la ley 6ª de 1992, que debe concordarse además, con el artículo 5ª de la ley 1111 de 2006, en cuanto a los valores absolutos que en adelante estos valores se calculan en valores de unidades tributarias UVT, que serán determinados año a año. En este caso se dispone que el Subdirector de Cobranzas y los Administradores de Impuestos, podrán mediante resolución conceder facilidades de pago para el pago al deudor o a un tercero a su nombre, hasta por cinco años, para el pago de los impuestos administrados por la DIAN, así como la cancelación de los intereses y demás sanciones a que haya lugar, siempre y cuando se constituya fideicomiso de garantía, ofrezcan bienes para su embargo y secuestro, garantías personales, reales, bancarias o de compañías de seguros, o cualquiera otra garantía que respalde suficientemente la deuda a satisfacción de la Administración, pudiéndose aceptar en algunos casos garantías personales cuando la cuantía de la deuda no exceda 3.000 UVT. (El valor de la UVT para el año 2010 es de \$ 24.555).

Se aclara, que el acuerdo de pago está contemplado como una forma de extinción de las obligaciones fiscales, luego al tenor de lo dispuesto en el artículo 841 en cualquier etapa del procedimiento administrativo de cobro coactivo el deudor

podrá celebrar un acuerdo de pago con la Administración, en cuyo caso se suspenderá el procedimiento y se podrán levantar las medidas preventivas que se hubieren decretado. Si el acuerdo de pago es incumplido, sin perjuicio de hacer efectivas las garantías otorgadas, se reanudará el procedimiento aún en los casos en que las garantías no sean suficientes para cubrir la totalidad de la deuda.

g) Intervención ante la jurisdicción contencioso administrativa.

La ley señala igualmente, en el artículo 835 que el deudor dentro del proceso de cobro administrativo coactivo, puede no intervenir, sino demandar ante la Jurisdicción Contencioso Administrativa únicamente las resoluciones que fallan las excepciones y ordenan llevar adelante la ejecución; precisándose que la admisión de la demanda no suspende el proceso de cobro, pero el remate no se realizará hasta que exista pronunciamiento definitivo de dicha jurisdicción. Se ha considerado esta acción como una acción sui generis dentro del esquema generales de las acciones. Aunque la ley no lo dice, se debe entender que la acción que se debe adelantar en estos casos es la de nulidad y restablecimiento del derecho contenida en el artículo 85 del Código Contencioso Administrativo; que se debe someter además, a las reglas de caducidad de la acción y el que el trámite del respectivo proceso será el ordinario previsto en el Título XXIV del mismo Código.

h) Efectos de la demanda.

Cuando se ha presentado demanda en relación con los actos con los cuales se fundamenta el título ejecutivo, en las circunstancias señaladas en el artículo 831 numeral 5, se puede proponer como excepción, en cuyo evento el interesado deberá probar no sólo la existencia de su presentación, sino su aceptación y correspondiente notificación del auto admisorio a la DIAN, pues entrabada la relación jurídico procesal producirá los efectos legales contemplados en el artículo 833, es decir, que se daría por probada la excepción y se ordenaría la terminación del procedimiento de cobro.

Cuando se demandan las resoluciones que fallan las excepciones y ordenan llevar adelante la ejecución, el hecho de la presentación de la demanda no suspende el procedimiento de cobro coactivo, pero en el evento de existir embargo y secuestro de bienes, el remate no se efectuará hasta tanto la jurisdicción contencioso administrativa dicte sentencia definitiva.

5.6 APLICACIÓN DE NORMAS DE PROCEDIMIENTO CONTENIDAS EN OTRAS INSTITUCIONES JURÍDICAS, POR REMISIÓN DIRECTA O POR VACÍO NORMATIVO: CÓDIGO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO, CÓDIGO DE PROCEDIMIENTO CIVIL Y CÓDIGO DE PROCEDIMIENTO PENAL.

5.6.1 Generalidades

Resulta ineludible afirmar no obstante lo complejo de la regulación jurídica que en nuestro medio todo se encuentra regulado directamente en el procedimiento tributario, pero como el asunto no es así, porque existen vacíos legales o falta de regulación de algunos temas, ello nos hace pensar por esa razón que se debe acudir a otras instituciones jurídicas del orden procedimental para integrarlas, las cuales de una manera u otra tienen alguna relación y a las que en algunos casos es la propia ley tributaria las que nos remite para su respectiva aplicación. Por ese motivo, nos dedicaremos seguidamente a hacer algunas referencias, así sea de manera general, para analizar sobre esas posibilidades existentes con el fin que sean tenidas cuenta cuando nos hallemos frente a situaciones de esta naturaleza.

En ocasiones anteriores el tema ha sido abordado de alguna manera, y sin que parezca repetitivo el discurso, por el contrario lo que se busca es que se tome como un afianzamiento de los criterios expuestos en la misma dirección, a saber:

5.6.2 Aplicación del Código Contencioso Administrativo, como norma general, para llenar vacíos.

En la práctica para quienes cuentan con los conocimientos necesarios y dominan todo este andamiaje jurídico, no existe ninguna dificultad para entender o interpretar que las normas de procedimiento especial (ejemplo las contenidas para los impuestos nacionales) éstas se aplican preferencialmente frente a otras normas que se encuentran contenidos en disposiciones de carácter general, como las del normas del Código Contencioso Administrativo, las cuales son aplicables o por remisión directa del procedimiento tributario, o para llenar vacíos en relación con aspectos no regulados, tal como se afirmó. Así se desprende de lo dispuesto en el Código Contencioso Administrativo, en su artículo 1º, Inciso segundo: “Los procedimientos administrativos regulados por leyes especiales se regirán por éstas; en lo no previsto en ellas se aplicarán las normas de esta primera parte que sean compatibles”. Pero no debe perderse de vista que la gran mayoría de los destinatarios de toda esta normativa, son los administrados, o contribuyentes, o sujetos pasivos de los impuestos, quienes no cuentan con el conocimiento necesario o el dominio de los diversos aspectos regulados en las leyes, aunque asimismo se pudiera afirmar que la ignorancia de la ley no sirve de excusa, pero estimamos, que hacia este objetivo no apunta nuestro propósito y por el contrario, lo que se pretende en este caso es dejar en sobre aviso los cuidados que se deben tener cuando se aborden temas de esta naturaleza.

Los casos más relevantes de la normatividad contenida en este Código, se dan como se dejó expresado o por remisión directa de las normas especiales, o para llenar vacíos legales, pues las actuaciones adelantadas por las autoridades de impuestos son típicas actuaciones administrativas, razón de más para sostener

que estas disposiciones son aplicables sin reparo alguno por los eventos enunciados. Veamos entonces algunos ejemplos que nos pueden servir para clarificar el asunto:

5.6.2.1 Artículo 42 del Código Contencioso Administrativo.

Aplicación del artículo 42 del Código Contencioso Administrativo²²⁰. Antes de entrar a considerar lo relacionado con el mecanismo autorizado por la ley para hacer efectivo el silencio administrativo positivo, resulta de capital importancia establecer qué se entiende por silencio administrativo y cuando efectivamente se debe acudir a este mecanismo.

En términos generales, se puede afirmar que el silencio administrativo es la abstención de la administración de decidir o resolver peticiones o recursos dentro de los plazos que la ley ha determinado para hacerlo. En nuestro medio jurídico se ha tenido como regla general que el silencio de la administración es negativo, en el entendido que la petición o recurso se considera negado (artículos 40 y 60 del Código Contencioso y excepcionalmente que el silencio administrativo es positivo, al entenderse que lo solicitado o discutido queda resuelto a favor del interesado (artículo 41²²¹ ibídem).

Se hace especial énfasis frente al silencio administrativo positivo, porque para que tenga entrada en nuestro medio jurídico se requiere de norma expresa que lo autorice. Pero ¿qué debe hacer entonces un contribuyente si frente a su existencia quiere hacer valer o consolidar su derecho?

En nuestro sentir de acuerdo con la ley existen dos posibilidades:

a) Que de acuerdo con las normas que lo contienen allí se determina de manera directa el mecanismo que debe utilizar el interesado para que el derecho reclamado o discutido, que se dé por aceptado. Por ejemplo, en las condiciones

²²⁰ El artículo 42 del Código Contencioso Administrativo establece: "PROCEDIMIENTO PARA INVOCAR EL SILENCIO ADMINISTRATIVO POSITIVO. La persona que se hallare en las condiciones previstas en las disposiciones legales que establecen el beneficio del silencio administrativo positivo, protocolizará la constancia o copia de que trata el artículo 5o, junto con su declaración jurada de no haberle sido notificada una decisión dentro del término previsto.

La escritura y sus copias producirán todos los efectos legales de la decisión favorable que se pidió, y es deber de todas las personas y autoridades reconocerla así.

Para efectos de la protocolización de los documentos de que trata este artículo se entenderá que ellos carecen de valor económico".

²²¹ El artículo 41 del Código Contencioso Administrativo establece: "Solamente en los casos expresamente previstos en disposiciones especiales, el silencio de la administración equivale a decisión positiva.

Se entiende que los términos para decidir comienzan a contarse a partir del día en que se inició la actuación.

El acto positivo presunto podrá ser objeto de revocatoria directa en las condiciones que señalan los artículos 71, 73 y 74.

de los artículos 732 y 734 del Estatuto Tributario, que establecen que reconocimiento del silencio administrativo positivo lo debe realizar la propia administración de oficio, o en su defecto lo haga a petición del interesado.

b) Cuando no exista regulación para consolidar el derecho derivado del silencio administrativo positivo, como sucede con lo previsto en el artículo 589 del estatuto tributario²²², que se relaciona con las correcciones presentadas por los contribuyentes a las declaraciones tributarias con las cuales se disminuye el valor a pagar o aumenta el saldo a favor, se establece que “(...) La administración debe practicar la liquidación oficial de corrección, dentro de los seis meses siguientes a la fecha de la solicitud en debida forma; *si no se pronuncia dentro de dicho término, el proyecto de corrección sustituye la declaración inicial(...)*”. Letra cursiva fuera de texto.

Implica lo anterior, que de conformidad con lo dispuesto por el artículo 41 del Código Contencioso Administrativo²²³ se da entrada a la existencia del silencio administrativo positivo, cuando quiera que “Solamente en los casos expresamente previstos en disposiciones especiales, el silencio de la administración equivale a decisión positiva”, condicionamiento que se cumple en este asunto, en la medida que la norma especial citada, señala un plazo de seis (6) meses para resolver sobre la solicitud de corrección a la administración, y, en caso de no hacerlo, “el proyecto de corrección sustituye la declaración inicial”, esto es, se reitera, que equivale al silencio administrativo positivo, o dicho de otra manera, a un acto ficto o presunto con efectos positivos.

Como quiera que en el caso planteado el administrado o contribuyente se beneficia de los efectos de este silencio, luego la pregunta que se hace es ¿de qué manera puede hacer efectivo o materializa su derecho el interesado?, a lo que se responde: como no existe un mecanismo procedimental específico para hacer efectivo el derecho, de acuerdo con los planteamientos antes mencionados, entonces se debe acudir al trámite previsto en el artículo 42 *ibídem*²²⁴. Luego, en las circunstancias anotadas, tiene aplicabilidad el Código Contencioso Administrativo.

5.6.2.2 Artículo 48 del Código Contencioso Administrativo.

Es aplicable igualmente, el artículo 48 del Código Contencioso Administrativo²²⁵, respecto de la falta o irregularidad de las notificaciones de los actos

²²² *Ibídem*. Art. 589. Modificado por la ley 233 de 1995, artículo 161, que estatuye lo concerniente a las correcciones que disminuyen el valor a pagar o aumenten el saldo a favor.

²²³ En el Código Contencioso Administrativo, artículo 41, se da entrada a la existencia del silencio administrativo positivo.

²²⁴ En el Código Contencioso Administrativo, artículo 42, se establece el procedimiento que se debe seguir para invocar el silencio administrativo positivo.

²²⁵ Código Contencioso Administrativo. Art. 48. En lo que respecta al efecto jurídico de la falta o irregularidad en las notificaciones.

administrativos, en lo que respecta a que las mismas no se tendrán por realizadas, ni los correspondientes actos podrán producir efecto jurídico alguno, cuando adolezcan de vicios o irregularidades.

Efectos de la falta de notificación, el profesor Palacio Hincapié²²⁶, señala en relación con las notificaciones realizadas defectuosamente:

“(…) 1) que el interesado se dé por notificación del acto y proponga, en tiempo oportuno, los recursos que procedan contra el mismo, evento en el cual, podemos decir que ha existido un saneamiento de la notificación o simplemente que se ha dado la notificación por conducta concluyente.

2) Que el interesado impugne ante la misma Administración el acto de notificación (sic), cuya consecuencia sería que la notificación volviera a surtirse en forma legal, pues mientras ello ocurre el acto no puede cumplirse o ejecutarse. En todo caso, si en el recurso por vía administrativa el acto de notificación defectuoso, tal motivo no puede ser posteriormente discutido en vía jurisdiccional (…).”

Lo cual implica que esta norma no sólo hace referencia a la notificación irregular o defectuosa sino que también contiene lo que tiene ver con la notificación “por conducta concluyente”, que si bien es cierto, no está debidamente establecida, se deduce de su contenido cuando indica que “a menos que la parte interesada, dándose por suficientemente enterada, convenga en ella o utilice en tiempo los recursos legales”.

El extinto magistrado García Sarmiento²²⁷, en relación con la notificación por conducta concluyente, explicaba:

“(…) En qué consiste. Cuando una parte o un interesado que tiene derecho a ser notificado en forme personal, presenta un escrito en que hace saber que conoce la providencia que debía notificársele personalmente, o en audiencia o diligencia expresa también que la conoce y de ello queda constancia en el acta, o por demorar el expediente hay base para deducir que lo ha examinado todo, se entiende que dicha apersona queda legalmente notificada de la providencia en la notificación del escrito, o en la fecha de la audiencia o diligencia, o desde cuando demoró la *devolución del expediente...*”.

5.6.2.3 Aplicación de las actuaciones generales, frente al vacío normativo que deja el artículo 580 del Estatuto Tributario.

En las circunstancias del artículo 580 del Estatuto Tributario²²⁸, la Corte Constitucional²²⁹, sostuvo, que si bien es cierto la norma en mención no establece las circunstancias en las cuales se puede dar por no presentada una declaración

²²⁶ PALACIO HINCAPIE, Juan Ángel. Derecho Procesal Administrativo. 4ª. Edición 2004. Librería Jurídica Sánchez R .Ltda. Medellín, enero de 2005. págs.80-81.

²²⁷ GARCIA SARMIENTO, Eduardo. Práctica Civil. Edición aumentada, corregida y puesta al día. Librería Jurídicas Wilches. Bogotá. 1979. pág. 230.

²²⁸ Ibídem .Art. 580 Estatuto Tributario. Relacionado con las declaraciones que se tienen por no presentadas.

²²⁹ C-844. M P. Dr. Fabio Morón Díaz. Octubre 29 de 1999.

tributaria, ello no puede ocurrir por ministerio de la ley, debiéndose proferir una decisión, la cual es susceptible de los recursos gubernativos señalados en el Código Contencioso Administrativo, en cuyo caso decidió lo siguiente:

“(…) en concepto de la Corte, las normas cuestionadas por el actor, contienen unos requisitos, que por su importancia y transparencia, pueden catalogarse como de fondo, pues, ellos, se reitera, están dirigidos a garantizar los derechos del propio contribuyente, pues es claro para esta corporación, que el no presentar la declaración tributaria, por ejemplo, en lugares señalados para el efecto desconoce la exigibilidad misma de la obligación fiscal y de paso no permitirá esclarecer la competencia, ante eventuales reclamos por parte del contribuyente o del mismo Estado.

“(…) para la Corte, los artículos 580 y 650-1 del estatuto tributario, no infringen realmente el artículo 29 superior como lo expone el demandante, porque, ninguna de las hipótesis previstas en los mismos, ni la consecuente sanción, como es la no presentación de la declaración, pues en estos casos la autoridad tributaria siempre debe proceder mediante acto administrativo, de carácter particular y contenido concreto, *al cual le son aplicables los recursos previstos en el Código Contencioso Administrativo con el propósito de agotar la vía administrativa y utilizar las acciones contencioso administrativas, de acuerdo a las reglas generales.*

“(…) En efecto, la Corte Constitucional, comparte la doctrina jurisprudencial establecida por el Consejo de Estado, quien ha reiterado en sentencia de fecha 12 de junio de 1998, la tesis según la cual, para que la administración tributaria aplique el artículo 580 del estatuto tributario, en cuanto a no tenerse como no presentadas las declaraciones tributarias, se requiere, en todos los casos de la actuación administrativa, un debido proceso que así lo declare, porque el artículo referido no opera de pleno derecho(…)”. La letra cursiva fuera de texto.

5.6.2.4 Aplicación de los recursos gubernativos previstos en el Código Contencioso Administrativo.

Aunado el tema que se dejó plasmado precedentemente y en concreto en relación con el posible vacío normativo que quedó con la expedición de la ley 6ª de 1992, todo parece indicar que el único recurso gubernativo que en materia de impuestos proceden contra los actos de liquidación oficial y resoluciones que imponen sanción es el de reconsideración, pues la legislación en este caso, a partir de la entrada en vigencia de dicha ley, sólo se refirió a este recurso, como puede establecerse en el artículo 720²³⁰. No obstante, en el artículo 722 ibídem, se determina cuales son los requisitos que deben cumplir los recursos de reconsideración y reposición de manera general, aspecto que no se compadece, para sostener que dicho recurso de reposición y requisitos allí establecidos se puedan aplicar en aquellos asuntos que de manera fraccionada lo contienen, especialmente, en el régimen sancionatorio, sin perderse de vista que en algunos casos difieren en cuanto al trámite y requisitos que se deban cumplir específicamente.

²³⁰ Dentro del Estatuto Tributario artículos 720 a 734, se regula todo lo referente a los requisitos y formalidades del recurso de reconsideración, trámite y decisión del mismo.

La problemática radica entonces, que si el procedimiento tributario sólo da cuenta de manera general del recurso de reconsideración, y luego a renglón seguido establece los requisitos tanto para el recurso de reconsideración como para el de reposición sin que los mismos puedan aplicarse de manera exacta a este último recurso, entonces ¿qué hacer cuando alguno de los actos administrativos correspondientes es susceptible del recurso de reposición? Aquí, se deben precisar los siguientes aspectos: que si el recurso de reposición establece los requisitos y formalidades correspondientes, se debe aplicar en este caso la norma especial y, si existe vacío en cuanto al cumplimiento de tales requisitos por no ser aplicables los contenidos en la “norma general del estatuto tributario”, necesariamente se deben aplicar las normas del Código Contencioso Administrativo²³¹, interponiendo los recursos gubernativos que correspondan, contra el acto que se pretenda impugnar, atendiendo su naturaleza y los requisitos establecidos para estos casos.

5.6.2.5 Frente a la revocatoria directa de los actos administrativos.

No cabe duda que por la remisión que la norma especial hace a las normas del Código Contencioso Administrativo, es aplicable la normativa relacionada con la revocatoria directa²³², cuando se indica en el artículo 736, que “Sólo procederá la acción de revocatoria directa prevista en el Código Contencioso Administrativo, cuando el contribuyente no hubiere interpuesto los recursos por la vía gubernativa”, advirtiendo que se trata de un procedimiento mixto, toda vez, que lo referente a la oportunidad para solicitarla (en cualquier tiempo según el Código²³³ y dos años según el Estatuto Tributario²³⁴) competencia, y términos para resolver las solicitudes de revocatoria directa²³⁵ se aplicarán las normas especiales y en los

²³¹ En el Código Contencioso Administrativo, artículos 49 a 67, se encuentra regulado todo lo referente al cumplimiento de requisitos y formalidades que deben cumplir los recursos gubernativos.

²³² En el Estatuto Tributario, Artículo 736, que trata de la revocatoria directa, remite la aplicación del Código Contencioso Administrativo sobre la materia, el cual se encuentra establecido en los artículos 69 a 74 *ibídem*.

²³³ El artículo 71 del Código Contencioso Administrativo, indica que “la revocatoria directa se puede cumplir en cualquier tiempo, inclusive en relación con los actos en firme o aun cuando se haya acudido a los tribunales contencioso administrativos”.

²³⁴ El artículo 737 del Estatuto Tributario determina que el término para ejercer la revocatoria directa será de dos años contados a partir de la ejecutoria del correspondiente acto.

²³⁵ El artículo 1º de la ley 809 de 2003, modificatorio del artículo 71 del Código Contencioso Administrativo, establece un plazo de tres meses para resolver las solicitudes de revocatoria directa, contados a partir de su presentación.

Existe una diferencia muy grande en lo que tiene que ver con el plazo para resolver las peticiones de revocatoria según el Estatuto Tributario, pues se establece un plazo de un año **y si dentro de este término no hay decisión alguna, procede el silencio administrativo positivo (art. 738-1, modificado por el artículo 136 de la ley 223 de 1995)**, aspecto no previsto y no aceptado por el Código Contencioso Administrativo, toda vez, que en el artículo 72 se indica, que “ni la petición de revocación de un acto, ni la decisión que sobre ella recaiga revivirán los términos legales para el

demás aspectos no regulados como las causales de revocación, improcedencia etc., de revocación de los actos de carácter particular y concreto, se aplica la norma general.

5.6.2.6 Frente a la firmeza de los actos administrativos.

Ahora bien, en lo que tiene que ver con la firmeza de los actos administrativos, contenida en el artículo 62 del Código Contencioso Administrativo²³⁶, es aplicable para los actos o liquidaciones oficiales de los impuestos y resoluciones que imponen sanción, toda vez que el Estatuto Tributario, no trae ningún tipo de regulación al respecto.

5.6.2.7 Frente al agotamiento de la vía gubernativa.

Igual sucede frente al agotamiento de la vía gubernativa²³⁷, regulada en el artículo 63 del Código Contencioso, pues en el Estatuto Tributario no tiene ningún tipo de normatividad sobre el particular, en el sentido de establecer de manera concreta cuando hay lugar al agotamiento de la vía gubernativa como consecuencia y efecto de la conclusión de los procedimientos administrativos, razón por demás para considerar que la disposición contenida en el Código Contencioso Administrativo, se debe tener muy en cuenta, especialmente para cuando se vaya a tomar la decisión de demandar ante la jurisdicción contencioso administrativa actos de contenido particular y concreto, tal como lo establece en el artículo 135²³⁸, en el sentido que se debe agotar previamente la vía gubernativa para demandar. Luego, las citadas normas son plenamente aplicables en materia de impuestos, se insiste, cuando se pretenda acudir a la jurisdicción contencioso administrativa.

5.6.2.8 Frente al silencio administrativo negativo.

La regla general es que cuando se interpongan los recursos gubernativos frente a las liquidaciones oficiales de impuestos y resoluciones que imponen sanción como norma especial que es, se aplica de manera preferencial el Estatuto

ejercicio de las acciones contencioso administrativas, **ni darán lugar la existencia del silencio administrativo**". Resaltado fuera de texto.

²³⁶ El artículo 62 del Código Contencioso Administrativo, determinada cuando los actos administrativos se consideran en firme como conclusión del procedimiento administrativo.

²³⁷ El artículo 63 del Código Contencioso Administrativo indica en qué eventos ocurre el agotamiento de la vía gubernativa, también como consecuencia de la conclusión de los procedimientos administrativos.

²³⁸ El artículo 135 del Código Contencioso Administrativo, Mod. Por el artículo 22 del Decreto 2304 de 1989, establece que "la demanda para que se declare la nulidad de un acto particular, que ponga término a un proceso administrativo, y se restablezca el derecho del actor, **debe agotar previamente la vía gubernativa mediante actos o expreso o presunto por silencio negativo**"

Tributario, pero puede suceder que haya aspectos no regulados en el Estatuto Tributario, como ya se ha hecho mención; en estos casos indudablemente que se debe acudir al Código Contencioso Administrativo²³⁹, para interponer los recursos gubernativos allí establecidos. Con el tema de los recursos se hace un especial énfasis en el sentido que el Estatuto Tributario no le da entrada al silencio administrativo con efectos negativos en el evento de no resolverse oportunamente²⁴⁰, sino al silencio administrativo con efectos positivos²⁴¹ y menos aún, que se tenga como un procedimiento para acudir a la jurisdicción contencioso administrativa²⁴² si ello llegare a suceder, por tal razón en este tipo de situaciones es permisible lo establecido en el artículo 60 del Código Contencioso Administrativo, en armonía con el artículo 135 ibídem.

5.6.3 Aplicación del Código de Procedimiento Civil, como norma general, para llenar vacíos.

Generalidades

En el procedimiento tributario o actuaciones de esta naturaleza, tal como nos referimos al analizar lo concerniente a la aplicación de las normas del Código Contencioso Administrativo, las disposiciones del Código de Procedimiento Civil, como normas de carácter general que son, se pueden aplicar o por remisión directa que del Estatuto Tributario se hace, o para llenar vacíos normativos, pues no todo está regulado en el Estatuto Tributario. La disyuntiva que se les puede presentar particularmente a los contribuyentes está relacionada con el tema de las pruebas, pues no existe claridad de cuáles de ellas corresponden exactamente a la órbita del procedimiento especial y en realidad cuales de los medios de prueba regulados en el Código de Procedimiento Civil, se pudieran solicitar dentro de las oportunidades procedimentales pertinentes, sin correr el riesgo de que sean rechazadas por improcedentes, pues como se ha sostenido, en la normatividad especial no existe una verdadera y única regulación de los medios de prueba, sino simples enunciados de esos medios de prueba, razón por la cual se debe complementar su estudio con las normas de contenido general, así como de todos aquellos principios generales que gobiernan el tema probatorio, tales como los de: conducencia, eficacia, idoneidad, necesidad, lealtad, unidad o

²³⁹ El Código Contencioso Administrativo en el Título Segundo, capítulo I, tiene regulado lo correspondiente a la llamada vía gubernativa, artículo 49 a 63.

²⁴⁰ El artículo 60 del Código Contencioso Administrativo establece que transcurrido un plazo de dos meses contado a partir de la interposición de los recursos, sin que se haya notificado decisión expresa sobre los mismos, se entenderá que la decisión es negativa.

²⁴¹ El artículo 734 del Estatuto Tributario indica que si transcurrido el término señalado en el artículo 732, esto es, un año, sin perjuicio de la suspensión de términos como lo establece el artículo 733 ibídem, y el recurso no se ha resuelto, **“se entenderá fallado a favor del recurrente, en cuyo caso, la administración de oficio o a petición de parte, así lo declarará”**. Lo resaltado fuera del texto.

²⁴² Lo anterior se colige de lo dispuesto por el artículo 135 del Código Contencioso Administrativo, ya citado.

comunidad, lealtad, publicidad, contradicción, libertad, igualdad de oportunidades, intermediación y carga de la prueba, entre otros.

Con todo, se harán algunas referencias muy puntuales de aquellos aspectos en los que el procedimiento tributario remite al Código de Procedimiento Civil:

5.6.3.1 En el régimen de pruebas.

Artículo 742²⁴³, se refiere a que “las decisiones de la administración deben fundarse en los hechos probados”, en cuanto a la determinación de los impuestos y la imposición de sanciones que deben fundamentarse en los hechos que aparezcan demostrados en el respectivo expediente, por los medios de prueba señalados en las leyes tributarias o en el *Código de Procedimiento Civil*, en cuanto éstos sean compatibles con aquellos.

La verdad es que no es una tarea fácil establecer cuáles de los medios de prueba regulados en el Código de Procedimiento Civil, resultan compatibles en cuanto a su aplicación con los determinados en las leyes tributarias, pues debe hacerse un parangón entre unas y otras normas, para concluir si son compatibles o no en un momento determinado, atendiendo desde luego la proximidad con la materia discutida, esto es, con el tema de los impuestos.

Luego resulta indiscutible, que los principios que orientan el régimen probatorio de manera general, tales como el de conducencia, eficacia, idoneidad, necesidad, legalidad, comunidad, lealtad, contradicción, publicidad, libertad, igualdad de oportunidad, intermediación, carga de la prueba, entre otros, deberán ser tenidos en cuenta al momento de solicitar, pedir y practicar las pruebas correspondientes, pues si bien es cierto, no se encuentran contenidos en el procedimiento especial, de todas formas como es sabido, donde quiera que estén en discusión intereses particulares que deban someterse para su demostración al ámbito de la prueba, éstos juegan un papel fundamental.

Pues como apunta el profesor Palacio Hincapié²⁴⁴, frente a los principios del derecho probatorio:

“(...)Los principios del derecho probatorio son universales y, por tanto, en el procedimiento contencioso-administrativo tienen su aplicación. Estos principios generales han sido desarrollados ampliamente por los doctrinantes (para la cual cita al profesor Hernando Devis Echandía) y aplicados en las decisiones de los jueces, y muchos de ellos han sido incorporados en normas legales (...)”

²⁴³ Estatuto Tributario. Art. 742. Indica que “Las decisiones de la administración deben fundarse en los hechos probados”.

²⁴⁴PALACIO HINCAPIE, Juan Ángel. La Prueba Judicial. Tomo I. Ediciones doctrina y Ley Ltda. Bogotá- Colombia. 2004. Pág. 21.

5.6.3.2 Frente a los embargos realizados en el procedimiento de cobro coactivo.

En el artículo 839-1²⁴⁵, contenido en el procedimiento de cobro coactivo, se establece que “Los embargos no contemplados en esta norma se tramitarán y perfeccionarán de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 681 del Código de Procedimiento Civil”²⁴⁶, esto es, con las modalidades de embargo y secuestros allí establecidos. Este tema se abordó con mayor profundidad dentro del acápite relacionado con el procedimiento de cobro coactivo.

5.6.3.3 Frente al embargo, secuestro y remate de bienes en el procedimiento de cobro coactivo.

En el artículo 839-2²⁴⁷, se establece frente al embargo, secuestro y remate de bienes, que “En los aspectos compatibles y no contemplados en este estatuto, se observarán en el procedimiento administrativo de cobro *las disposiciones del Código de Procedimiento Civil que regulan el embargo, secuestro y remate de bienes*”. Letra cursiva fuera de texto. El artículo 561 del Código de Procedimiento Civil, establece a la vez que “Las ejecuciones por jurisdicción coactiva para el cobro de créditos fiscales a favor de las entidades públicas se seguirán ante los funcionarios que determine la ley, por los trámites del proceso ejecutivo de mayor o menor y de mínima cuantía, según fuere el caso, en cuanto no se opongan a lo dispuesto en el presente capítulo”. Luego en este tema tan delicado se dejan estas dos normas con el fin de que se establezca cuando “los aspectos no compatibles y no contemplados en este estatuto” y las ejecuciones por jurisdicción coactiva que se adelanten con aplicación de las normas del Código de Procedimiento Civil, siempre que no se “opongan a lo dispuesto en este capítulo”, tienen perfecta aplicabilidad, pues no se encuentra normativa más clara y contundente en este sentido.

5.7 DEL CÓDIGO DE PROCEDIMIENTO PENAL Y DEL CÓDIGO NACIONAL DE POLICÍA.

De la lectura de las normas correspondientes en particular la del 684-1²⁴⁸, se deduce sin lugar a dudas, que “en las investigaciones y práctica de pruebas

²⁴⁵ *Ibidem*, Modificado por la ley 6a de 1992, Artículo 86, N 2, Parágrafo 1º, relacionado con el trámite para algunos embargos.

²⁴⁶ En el Código de Procedimiento Civil, artículo 681, Modificado por el Decreto 2282 de 1989, artículo 1º. Mod. 339. Modificado luego por la ley 794 de 2003, artículo 67.

²⁴⁷ *Ibidem*. Adicionado por la ley 6a de 1992, artículo 87, relacionado con el “Embargo, secuestro y remate de bienes”.

²⁴⁸ Estatuto Tributario. Art. 684-1. Adicionado por la ley 6ª de 1992, art. 49, establece: “En las investigaciones y práctica de pruebas dentro de los procesos de determinación, aplicación de sanciones, discusión devoluciones y compensaciones, se podrán utilizar los instrumentos

dentro de los procesos de determinación, aplicación de sanciones, discusión, cobro, devoluciones y compensaciones se podrán utilizar los instrumentos consagrados por las normas del Código de Procedimiento Penal y del Código Nacional de Policía, en lo que no sean contrarias a las disposiciones de este estatuto”.

Se advierte que la DIAN en algunos aspectos ejerce función de policía, especialmente en el campo aduanero. Luego cuando ejerce este tipo de función particularmente en las investigaciones que debe adelantar para asegurar algún tipo de prueba, las disposiciones de los estatutos procesales señalados tienen perfecta aplicabilidad.

El profesor Palacio Hincapié²⁴⁹, sostiene:

“(…) Registro tributario de inmuebles. Es un medio que permite a la DIAN obtener información de los contribuyentes para ejercer el control fiscal de ellos y proceder a determinar los tributos y a imponer sanciones. Mediante él se cumple la función de investigación para el ejercicio de la facultad de recaudo de la DIAN.

Está regulado por el artículo 779-1 del Estatuto Tributario y permite a la DIAN, previa resolución motivada que la ordene, hacer el registro de oficinas, establecimientos comerciales, industriales o de servicios y demás locales del contribuyente o responsable, o de terceros depositarios de sus documentos contables o sus archivos. Contra dicha resolución no procede recurso alguno.

Como es una medida sorpresiva, la resolución que ordena el registro no tiene que notificarse plenamente, pero sí se cumple con tal formalidad al momento de practicar la diligencia a quien se encuentre en el lugar, y contra ella no procede recurso alguno (parágrafo 2º) (…)

La acotación que se haría en este caso, es que de las propias disposiciones que regulan el tema probatorio de acuerdo con lo dispuesto por el citado artículo 684-1, no se puede establecer claramente en qué momento la DIAN puede aplicar o bien las normas de procedimiento penal, o las del procedimiento civil, dentro de las diversas actuaciones que tiene a su cargo de acuerdo con las facultades dadas por la misma ley de procedimiento, pues lo que se puede deducir más bien, es una aparente contradicción de los supuestos normativos correspondientes que regulan el tema de las pruebas.

No cabe duda, que con lo presentado en este capítulo lo que se propende es señalar de una manera muy puntual la cantidad de actuaciones que se deben realizar en aras de verificar el cumplimiento de las respectivas obligaciones tributarias por parte de los contribuyentes, actuaciones que no están lo suficientemente reguladas, especialmente como se anotó dentro del régimen de sanciones, pues existen dos grandes vertientes: una que hace referencia al tema de las sanciones de manera general y los requisitos que se deben cumplir y otra, que se pudiera llamar específica, que determinan en cada aspecto muy

consagrados por las normas del Código de Procedimiento Penal y del Código Nacional de Policía, en lo que no sean contrarias a las disposiciones de este estatuto”.

²⁴⁹ Obra cit. págs. 210-211.

puntualmente cuando se va a imponer una sanción a que se cumplan unos requisitos y formalidades sólo para ese tipo de sanción y, en muchos de esos casos, quedan vacíos los cuales deben necesariamente complementarse con las normas de carácter general aplicables a este régimen.

Por otra parte, tal como se dejó considerado en materia de recursos, no hay claridad acerca de los recursos que se puedan utilizar contra los diversos actos que expida la administración tributaria, aspecto que no es de recibo y que debe clarificarse.

Como si lo anterior fuera poco, dentro del mismo procedimiento tributario existe regulación independiente con sus propias reglas y formalidades como acontece con la solicitud de devoluciones y con el procedimiento de cobro coactivo.

Por último, se complementa el estudio con una ubicación muy puntual frente a aquellos aspectos que bien por remisión directa que se hace desde la normas de procedimiento tributario, o por el vacío que pueda presentarse en un momento determinado se deba complementar su estudio con otras instituciones jurídicas de orden procedimental como son: el Código Contencioso Administrativo, el Código de Procedimiento Civil y, en algunos casos, la utilización del Código de Procedimiento Penal o del Código Nacional de Policía.

CAPITULO 6. CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES.

6.1 CONCLUSIONES

- No cabe duda que el procedimiento tributario en Colombia tiene diversas fuentes de regulación legal, lo cual lo hace inmanejable.
- Amén de las diversas regulaciones existentes, se tiene que el procedimiento tributario en Colombia, como fuente directa de orden legal y de contenido especial, en cuanto a su aplicación, tiene establecidas multiplicidad de actuaciones, con miras a cumplir un sólo propósito, cual es, el de la verificación del cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de los contribuyentes obligados a declarar.
- La regulación existente no es lo suficientemente clara, se contrapone en diversos aspectos, especialmente los relacionados con la competencia para actuar en materia de recursos gubernativos y frente a la existencia de esos recursos, aspectos que repercuten o pueden llegar a la violación del debido proceso.
- Esa multiplicidad de regulaciones, hace que en un momento dado confunda de manera sistemática a los contribuyentes en el cumplimiento de sus obligaciones y en particular frente a las actuaciones que adelanta en su contra la administración tributaria, pues los administrados o contribuyentes no están en capacidad de tener un dominio o conocimiento sobre toda esta normativa, lo cual repercute en que no puedan atender en forma debida las reclamaciones o impugnaciones que deban presentar en defensa de sus intereses, máxime aún cuando se trata de personas o administrados que en su gran mayoría no tienen la preparación suficiente y especializada para ello.
- No existe razón alguna para aceptar que en las circunstancias actuales cuando las instituciones modernas tienden a simplificar los procedimientos o trámites, incluso, de llevar su aplicación a diversas materias, hoy se tenga

en Colombia unos procedimientos incoherentes, contrapuestos y llenos de vacíos normativos como los contenidos en el procedimiento tributario.

6.2 RECOMENDACIONES

- El procedimiento tributario en Colombia debe mirarse desde la perspectiva de simplificación de trámites, contenidos en un mismo ordenamiento jurídico, con el cual se garantice el debido proceso aplicable a las actuaciones administrativas adelantadas ante las autoridades tributarias, como lo enseña el artículo 29 Constitucional y que se identifiquen y desarrollen plenamente los principios constitucionales que regulan la función administrativa.
- Se debe establecer legalmente la conciliación en materia de impuestos, de manera permanente, desarrollando las directrices dadas por la Corte Constitucional y aplicando al efecto las normas contenidas en los ordenamientos generales, esto es, que los acuerdos conciliatorios que se hagan sean producto de acuerdos de voluntades y no los señalados por el legislador. Esto se debe hacer como mecanismo de descongestión administrativa y de la jurisdicción contencioso administrativa.
- Como el tema está referido al procedimiento tributario aplicable a los impuestos del orden nacional, se debe establecer que las entidades territoriales también lo pueden aplicar, o en su defecto, adaptarlo a sus necesidades, atendiendo especialmente su estructura administrativa.
- En la nueva normativa que se deje establecido plenamente que contra los actos de determinación de los impuestos y resoluciones que imponen sanción, los recursos que proceden por la vía gubernativa son los de reposición y/o reconsideración, los cuales deben cumplir los mismos requisitos y formalidades para su interposición y establecerse el mismo trámite que se les debe dar, así como los mismos términos para resolverlos, manteniendo la figura del silencio administrativo positivo.
- En aquellas actuaciones donde no esté regulado expresamente la procedencia del silencio administrativo positivo, se establezca claramente su procedencia y requisitos que se deben cumplir para materializar el derecho en el evento de configurarse su existencia.

ANEXOS

ANEXO 1.

PROYECTO DE LEY CONTENTIVO DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO DEL ORDEN NACIONAL.

Atendiendo la recomendación dada por el doctor Mario Posada García-Peña, y pensando que la tesis sea publicada, procedo a presentar un esquema de cómo sería el Procedimiento Administrativo Tributario Nacional que se aplicaría en las actuaciones administrativas relacionadas con los actos de liquidación oficial de los impuestos del orden nacional y, en particular, del régimen sancionatorio, por considerar que estos eventos son los que mayor dificultad presentan, de acuerdo con los planteamientos realizados en la tesis.

Así, al atender el principio de legalidad del debido proceso y de la defensa debida de los contribuyentes, el trámite que se sugiere sea aplicado particularmente, se insiste, a las liquidaciones oficiales y a todos los actos relacionados con sanciones, así como a las solicitudes de devolución o compensación si es posible, pues por lo demás, las normas se complementarían con Decretos Reglamentarios.

PROYECTO DE LEY

Por el cual se regula el Nuevo Procedimiento Administrativo Tributario Nacional, en relación con los impuestos y actuaciones que se adelantan ante la Dirección Nacional de Impuestos Nacionales DIAN.

El Congreso de la República de Colombia, en uso de las facultades que le otorga la Constitución Política,

D e c r e t a:

Artículo 1º. **De la administración tributaria.**

La administración tributaria es la entidad oficial encargada de velar por el recaudo de los impuestos, y por el estricto cumplimiento de las obligaciones tributarias determinadas en la ley sustancial en cabeza de los contribuyentes de los impuestos del orden nacional. El incumplimiento de la ley sustancial implica que el ente competente debe determinar los impuestos de acuerdo con los principios constitucionales que orientan los impuestos y con los preceptos legales, así como la de imponer las sanciones a que haya lugar.

Artículo 2º. **Inicio de las Actuaciones tributarias.**

Las actuaciones tributarias proceden:

- a) De oficio
- b) A petición de parte (sujeto pasivo de la obligación y terceros con interés directo)

Artículo 3º. **Principios que orientan las actuaciones tributarias.**

Los principios que orientan las actuaciones tributarias son los contenidos en el artículo 209 de la Constitución Nacional, el artículo 683 del Estatuto Tributario y el artículo 3º del Código Contencioso Administrativo.

Artículo 4º. **Trámite de las actuaciones tributarias.**

4.1. Las actuaciones tributarias se adelantarán de oficio por las autoridades fiscales con miras a establecer el cumplimiento estricto de las obligaciones tributarias. En desarrollo de tales actuaciones podrán determinar, modificar o corregir las declaraciones tributarias e imponer las sanciones a que haya lugar, previo el cumplimiento de las indagaciones y de los actos preparatorios señalados en la ley.

4.2. Las actuaciones administrativas de carácter tributario, también podrán iniciarse a solicitud del contribuyente o de terceros que acrediten interés en las resultas de la actuación. Podrán presentar corrección a las declaraciones tributarias, solicitar devoluciones en los asuntos determinados en la ley y ejercer todos los derechos con miras a acreditar el exacto cumplimiento de las obligaciones tributarias.

4.3. Requisitos de las peticiones

Las peticiones deberán formularse en original y dos copias. Estas deben contener:

- a) Nombre e identificación del solicitante
- b) Señalar el objeto de la solicitud
- c) Allegar y solicitar las pruebas en que se fundamenta la misma
- d) Señalar la dirección donde puede ser notificado. La dirección puede ser electrónica.
- e) Firma del peticionario

4.4. Garantía de la intervención de terceros

Cuando las autoridades tributarias encuentren que terceros determinados dentro de la actuación puedan resultar afectados con la decisión con la que concluya el trámite correspondiente, de manera oficiosa la pondrán en su conocimiento mediante notificación personal o electrónica, para que ejerzan su derecho, haciéndoles entrega de los documentos pertinentes.

4.5. Capacidad y representación

Dentro de las actuaciones administrativas de carácter tributario pueden actuar los contribuyentes o terceros involucrados directamente, si son personas naturales. En el caso de las personas jurídicas lo pueden hacer a través de los representantes legales o de sus suplentes. Los contribuyentes pueden actuar a través de apoderado el cual debe ser abogado titulado. La agencia oficiosa es permitida en los siguientes términos: para presentar declaraciones tributarias y demás obligaciones relacionadas con las mismas lo puede hacer cualquier persona. Para dar respuesta a los actos preparatorios e interponer recursos se debe hacer a través de abogado titulado; el interesado que representa el agente oficioso ratificará su actuación dentro de los quince (15) días siguientes a la presentación del respectivo escrito, so pena de darse por no presentado. El agente oficioso ofrecerá prestar caución por el equivalente al treinta por ciento (30%) del valor que esté en discusión, caución que se hará efectiva con el mismo acto que declare por no presentado el correspondiente escrito, en el evento de no realizarse la ratificación.

4.6. Admisión de las peticiones

Dentro de los cinco (5) días siguientes a la formulación de las peticiones se procederá a su admisión. Si las peticiones adolecen de algún requisito sustancial se les informará del mismo inmediatamente, con el fin que sea corregida. Si el peticionario insiste en radicar la petición, el funcionario respectivo dejará constancia y advertirá al interesado de las implicaciones que pueda tener. En este evento la autoridad contará con un plazo de cinco (5) días para inadmitirse la petición debiendo señalar los efectos de que adolezca. Los requisitos echados de menos deberán ser corregidos dentro de los cinco (5) días siguientes a la notificación de la inadmisión. Si no corrigiere los requisitos pertinentes, se dará por no presentada y se ordenará mediante acto su archivo.

4.7. De las pruebas

Dentro de la actuación administrativa tributaria son aplicables los medios de prueba determinados en el Código de Procedimiento Civil. De las reguladas en el Estatuto Tributario, sólo proceden la inspección contable y la inspección tributaria.

4.7.1. Petición y práctica de pruebas

La autoridad tributaria puede practicar las pruebas que considere necesarias de manera oficiosa dentro de las oportunidades que se determinen al efecto. El contribuyente y los terceros las pueden allegar o solicitar con las peticiones que contengan las correspondientes reclamaciones.

4.7.2 Término para practicar pruebas

Iniciada la actuación administrativa tributaria de manera oficiosa, la administración cuenta con un plazo máximo de dos (2) meses para la práctica de todas las pruebas e indagaciones que considere necesarias, con el fin de verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes. Si las pruebas son solicitadas por el contribuyente o por terceros, el plazo será el mismo, contado a partir de la notificación del acto que las decreta, acto que debe proferirse dentro de los cinco (5) días siguientes a la admisión de la petición.

4.7.3. Funcionario competente

El jefe de la división de fiscalización o sus delegados tienen amplias facultades de fiscalización y para practicar las pruebas que consideren necesarias en procura de la verificación del cumplimiento de las obligaciones tributarias. De igual forma, tienen facultad para realizar las indagaciones a que haya lugar y practicar las pruebas que sean solicitadas por los contribuyentes o terceros, así como para proferir los actos preparatorios y los actos oficiales con los cuales se determinan los impuestos, los que corrigen o modifican las declaraciones tributarias o mediante las cuales se imponen sanción y aquellas que resuelvan las solicitudes de devolución o compensación de impuestos.

4.7.4. Suspensión de términos

El plazo que tienen las autoridades tributarias para determinar, o para corregir, o modificar las declaraciones tributarias o para proferir las sanciones pertinentes, se suspende por el plazo establecido para la práctica de pruebas.

4.7.5. Actos preparatorios

Practicadas las pruebas, las autoridades tributarias dentro del mes siguiente proferirán un acto preparatorio el cual debe contener todos los elementos fácticos, probatorios y jurídicos relacionados con la posible determinación de los impuestos, corrección o modificación a las declaraciones tributarias o de la imposición de sanciones. Los posibles afectados cuentan con un plazo de quince (15) días contados a partir de su notificación para responderlo.

Artículo 5º. Notificación de las de las actuaciones y actos de la administración tributaria.

Para todos los efectos legales, las actuaciones y los actos proferidos por la administración tributaria se notificarán personalmente o a través de medios electrónicos dentro de los cinco (5) días siguientes a su expedición. Transcurrido dicho plazo, sin realizarse la correspondiente notificación, se procederá a notificar por edicto de manera inmediata, el cual durará fijado por el término de cinco (5) días en lugar público del correspondiente despacho.

Artículo 6º. **Conclusión de los procedimientos administrativos tributarios.**

Dentro del año siguiente de iniciada la actuación tributaria de oficio o a petición de parte –o dentro de los seis meses siguientes contados a partir de la respuesta al acto preparatorio– la administración tributaria adoptará la correspondiente decisión, la cual contendrá los elementos fácticos, probatorios y jurídicos que pretenda hacer valer con el fin de determinar, corregir o modificar la declaración privada del contribuyente o del tercero involucrado, resolver lo atinente a la solicitud de devoluciones, o para imponer las sanciones a que haya lugar; determinación que debe guardar concordancia con lo establecido en el acto preparatorio correspondiente.

Parágrafo 1º. Si dentro del plazo anterior, la administración no profiere decisión alguna, el funcionario pierde competencia para resolver, debiendo, en este caso, ordenar la terminación de la actuación administrativa.

Parágrafo 2º. Iniciada la actuación oficiosa por parte de la administración o a petición del interesado, si encuentra que no hay lugar a proferir acto preparatorio, la administración a más tardar dentro de los tres (3) meses siguientes dará por terminada la actuación administrativa pertinente mediante acto, debiéndose resolver así mismo las peticiones que se le haya formulado.

Artículo 7º. **Vía gubernativa.**

Los actos administrativos proferidos por la administración tributaria, son susceptibles del recurso de reconsideración, el cual tiene como objeto su aclaración, modificación o revocación.

7.1 Requisitos del recurso

El recurso de reconsideración deberá presentar por escrito y cumplir con los siguientes requisitos:

- a) Presentarse personalmente por el contribuyente, representante legal, apoderado, tercero determinado o agente oficioso.
- b) Dentro del mes (1 mes) siguiente a la notificación del respectivo acto objeto de recurso.
- c) Debe presentarse ante el funcionario competente.
- d) Debe contener los argumentos fácticos y jurídicos relacionados con el acto objeto de recurso.
- e) Aportar las pruebas y solicitar las que consideren pertinentes.
- f) Señalar la dirección en la cual se debe notificar al interesado.

7.2 Inadmisión o admisión del recurso

Si el recurso no cumple con los requisitos establecidos, debe inadmitirse dentro de los quince (15) días siguientes, contados a partir de su interposición mediante

acto de trámite, el cual deberá especificar de manera clara los requisitos que se echan de menos, para que sean corregidos por el interesado dentro de los cinco (5) días siguientes a la notificación del correspondiente acto. Si transcurridos quince (15) días y la administración guarda silencio, o corregidos los requisitos pertinentes en el caso de inadmisión, se procederá a admitir el recurso de manera inmediata.

7.3 Práctica de pruebas

Dentro de los cinco (5) días siguientes de admitido y notificado el acto de admisión del recurso, mediante acto de trámite se tendrán como pruebas las presentadas con el recurso. Las solicitadas con el recurso, se practicarán dentro de un plazo no mayor a sesenta (60) días.

7.4 Suspensión de términos

El término para resolver el recurso de reconsideración se suspenderá por el plazo señalado para la práctica de pruebas. Si las pruebas son aportadas con el recurso no habrá lugar a suspender los términos.

7.5 Término para resolver el recurso

El recurso de reconsideración se resolverá dentro de los seis (6) meses siguientes al vencimiento del acto que tiene como pruebas aportadas o del vencimiento del plazo establecido para su realización.

7.6 Funcionario competente

El jefe de la división jurídica o su delegado son los competentes para resolver el recurso de reconsideración.

7.7 Notificación

El acto administrativo que resuelve el recurso de reconsideración, será notificado en la forma prevista por el artículo o aparte 4 del presente proyecto.

7.8 Silencio administrativo positivo

Si la administración no ha notificado decisión alguna dentro del plazo establecido para resolver sobre el recurso de reconsideración, en las circunstancias previstas en el artículo 41 del Código Contencioso Administrativo, se considerará que el silencio administrativo con efectos positivos operará a favor de los intereses del impugnante, el cual será declarado de oficio o a petición del interesado mediante acto administrativo.

Artículo 8º. **Conclusión del procedimiento administrativo tributario.**

La actuación administrativa tributaria para todos los efectos legales cobrará firmeza en los siguientes casos:

- a) Cuando contra los correspondientes actos administrativos, no procede ningún recurso.
- b) Cuando no se interpone el recurso de reconsideración o se renuncia de manera expresa a él.
- c) Cuando el recurso de reconsideración haya sido resuelto
- d) Cuando se actúa a través de agente oficioso y éste no es ratificado por el interesado dentro de la oportunidad legal.

- e) En virtud de la declaratoria de existencia de silencio administrativo positivo.
- f) En cualquiera de los eventos previstos en la ley, como terminación anormal de la actuación administrativa.

8.1 Agotamiento de la vía gubernativa

Se considera que hay agotamiento de la vía gubernativa en las circunstancias previstas en los literales b y c del artículo o aparte precedente.

Artículo 9º. **Revocatoria directa de los actos administrativos tributarios.**

La revocatoria directa de los actos administrativos tributarios es procedente en las circunstancias previstas en los artículos 69 a 74 del Código Contencioso Administrativo.

9.1. Funcionario competente

Es competente para conocer de la revocatoria directa de los actos administrativos tributarios el jefe de la división jurídica o su delegado.

9.2. Término para interponerla y para resolver

La solicitud de revocatoria directa debe interponerse por el contribuyente o tercero determinado, dentro de los tres (3) meses siguientes contados a partir de la firmeza del acto administrativo objeto de revocación y será decidida dentro de los tres (3) meses siguientes a su interposición.

9.3 Silencio administrativo positivo

Si dentro del plazo señalado para resolver sobre la petición de revocatoria directa, el interesado no ha sido notificado de decisión alguna, se entenderá para todos los efectos legales que la petición es resuelta a su favor. En este evento la administración de oficio o a petición del interesado mediante acto que proferirá de plano así lo declarará.

Artículo 10o. **Conciliación administrativa.**

En materia de impuestos para todos los efectos legales, es procedente la conciliación administrativa en las mismas condiciones y circunstancias reguladas en las normas de carácter general, esto es, la ley 23 de 1991, modificada por la ley 446 de 1998 y 640 de 2001.

Artículo 11o. **Precedente jurisprudencial.**

La administración tributaria para todos los efectos legales procederá a verificar de manera oficiosa o a petición del interesado, se aplique el denominado precedente jurisprudencial contenido en la ley 1395 de 2010, artículo 114.

Artículo 12o. **Aspectos no regulados.**

Los aspectos no regulados en este procedimiento por vacío normativos o remisión directa, serán complementados en cuanto a su aplicación se refiere, por las normas de la primera parte del Código Contencioso Administrativo, por las del Código de Procedimiento Civil y las del Código Nacional de Policía.

ANEXO 2.

DEFENSA DE LA TESIS DE GRADO.

El Día primero (1º) de octubre de dos mil diez (2010), reunidos en el Salón 301 de la Torre 2, en la Universidad del Rosario, fui convocado para hacer la defensa de la tesis de grado titulada “Perspectiva Constitucional del Procedimiento Tributario en Colombia”, a las once y media de la mañana.

Asistimos a este evento los doctores MANUEL ALBERTO RESTREPO MEDINA, Director de la Maestría en Derecho Administrativo, CARLOS ARIEL SÁNCHEZ TORRES, Director de Tesis, ANITA GIACOMETTE FERREIRA y MARIO POSADA GARCIA PEÑA, en su condición de jurados, quienes previamente habían dado su concepto de acogida a la investigación y demás asistentes invitados.

Realizada la presentación y defensa de la tesis y escuchadas las opiniones tanto del señor director de tesis y de los señores jurados, al examinado le fueron realizadas cuatro (4) preguntas en concreto por los señores jurados, así:

La doctora ANITA GIACOMETTE FERREIRA, formuló las siguientes preguntas:

- 1) Dentro del proyecto presentado y anexo a esta investigación, se refiere a que la conciliación administrativa se aplique al tema de los impuestos. ¿De qué manera nos puede explicar que el proyecto propuesto no violaría la Constitución Nacional?
- 2) Igualmente, se ha hecho referencia a la aplicación del precedente judicial al tema de los impuestos. ¿Explique como sería su aplicación por parte de las autoridades tributarias?

Por su parte el doctor MARIO POSADA GARCIA PEÑA, formuló las siguientes preguntas:

- 3) El proyecto de Procedimiento Administrativo Tributario, hace referencia a los impuestos del orden nacional. ¿Cómo viabilizar para que el mismo procedimiento pueda ser aplicado por las entidades territoriales?
- 4) En el proyecto de Procedimiento Administrativo Tributario al abordar el tema de los recursos gubernativos se hace alusión únicamente como recurso procedente al recurso de reconsideración. Con el fin de unificar los procedimientos administrativos ¿Por qué no denominarlo igual como está regulado en el Código Contencioso Administrativo?

Realizada la defensa pertinente, los señores jurados acordaron que las preguntas por ellos formuladas y sus respectivas respuestas hicieran parte de la investigación, razón por la cual se procede a dar la correspondiente fundamentación.

- 1) En relación con el tema de la conciliación administrativa se observa que sí es viable su realización sin que la normativa que se expida al efecto viole la Constitución Nacional.

En efecto, si se revisa detenidamente las leyes que a la fecha se han expedido, tales como la ley 23 de 1991, la 446 de 1998 y la 640 de 2001, se encuentra que es permisible la conciliación administrativa, sea ésta extrajudicial o prejudicial o judicial frente a aquellas controversias de contenido patrimonial que se puedan demandar ante la jurisdicción contencioso administrativa en ejercicio de las acciones de nulidad y restablecimiento del derecho, reparación directa y relativas a contratos, con la única limitante que la misma no sea contraria a la ley.

En materia de impuestos, las leyes citadas, se han limitado a determinar que no es viable la conciliación, o mejor aún, prohíben conciliar las controversias que tienen origen en los impuestos, pero no se dan mayores explicaciones al respecto, en cuanto a su prohibición.

Lo que se puede afirmar al respecto es que como los impuestos tienen un origen legal y como la conciliación no puede ir contra ley, se ubicaría dentro de este supuesto legal prohibitivo.

Lo que resulta paradójico tal como se sostuvo en el capítulo pertinente, es que el legislador de manera transitoria o temporal a través de diferentes leyes ha autorizado la conciliación en materia de impuestos, como puede deducirse de las leyes 633 de 2000, 992 de 2001, 788 de 2002, 863 de 2003 y 1111 de 2006.

Llama la atención igualmente, que en la mal llamada conciliación establecida en las leyes citadas, es el propio legislador quien determina las reglas para poder “conciliar”, señalando unos determinados porcentajes que debe pagar el contribuyente, dependiendo del estado en que se encuentre la actuación, bien en sede administrativa o judicial, sin que exista el más mínimo asomo o posibilidad de discernir o discutir el valor del impuesto, intereses o sanciones.

Lo que se propone en el asunto que nos ocupa, es que la conciliación en materia de impuestos tenga entrada de manera permanente, pero atendiendo las reglas generales contenidas en las leyes que la establecen, a donde exista la posibilidad de discusión entre las partes contribuyentes-DIAN acerca de los valores que se pretendan conciliar y que no sean señalados por el legislador como ha ocurrido hasta el momento con las disposiciones transitorias pertinentes.

Debe entenderse entonces, que para que opere la conciliación en este campo, cuando los impuestos son tasados o calculados en las declaraciones tributarias por los contribuyentes, o en el peor de los casos, cuando no se cumpla con el deber de presentar la correspondiente declaración estando obligados a ello, debe existir alguna divergencia de orden económico para que los mismos sean determinados por la autoridad administrativa competente previo el cumplimiento de los actos preparatorios respectivos, mediante la expedición de actos definitivos, denominados por la ley tributaria como liquidaciones de corrección, o de revisión,

o de aforo, o resolución sanción según sea la situación fáctica que se adelante, procediéndose en estos casos por parte de la autoridad competente a corregir las declaraciones tributarias, o a revisarlas, o a determinar los impuestos, o sancionarlos si a ello hubiere lugar, actos que todas luces gozan de la presunción de legalidad y por ende, pueden ser impugnados o demandados.

Encontrándose el asunto en situación de discusión en sede administrativa o judicial, es cuando el legislador puede regular mediante ley permanente que ese tipo de controversias se puedan terminar utilizando el mecanismo de la conciliación, pues, adicionalmente, la Corte Constitucional en varios pronunciamientos, al revisar la constitucionalidad de las leyes 863 de 2003 y 1111 de 2006, mediante las sentencias referenciadas en el capítulo cuarto, decidió que el Congreso de la República puede legislar en estos temas, lo cual implica que las normas que se expidan en este sentido no tendrán inconvenientes de inconstitucionalidad.

- 2) Frente a la aplicación del precedente judicial se tiene que el artículo 114 de la ley 1395 de 2010 determina que las entidades públicas de cualquier orden, encargadas entre otros aspectos, para resolver peticiones o expedir actos administrativos en conflictos tributarios o aduaneros, tendrán en cuenta los precedentes jurisprudenciales que en materia contencioso administrativa, por los mismos hechos y pretensiones, se hubieren proferido en cinco o más casos análogos, se considera que no hay mayor dificultad en cuanto a la aplicación de la norma. Lo que se debe proponer adicionalmente, es que se determine cómo se aplica y los plazos para resolver el tema. En cuanto a la aplicación, estimamos, que se debe hacer de manera oficiosa y/o a petición del interesado y resolverse en un plazo máximo de quince (15) días.
- 3) En el proyecto de procedimiento administrativo tributario presentado, se hace referencia únicamente en cuanto a su aplicación a los impuestos del orden nacional. Lo ideal sería que esa misma normatividad se aplicara a los demás impuestos, esto es, a los del orden departamental y municipal. Resulta oportuno mencionar que con la expedición de la ley 383 de 1997, dispuso que “Los municipios y distritos, para efecto de las declaraciones tributarias y los procesos de fiscalización, liquidación oficial, imposición de sanciones, discusión y cobro relacionados con los impuestos administrados por ellos, **aplicarán los procedimientos establecidos en el Estatuto Tributario para los impuestos del orden nacional**²⁵⁰”, lo cual implica que ya existe un antecedente legal en este sentido

La problemática radica, esencialmente, en el hecho que el legislador tomó esa medida sin que se hubiera hecho un estudio previo en el sentido de

²⁵⁰ Resaltado fuera del texto

verificar que si al aplicar el procedimiento tributario nacional, los entes territoriales contaban con la estructura o infraestructura necesaria para ese efecto, pues no debe perderse de vista que las diferentes funciones ejercidas por la DIAN se encuentran plenamente determinadas en cabeza de un funcionario específico, por ejemplo, fiscalización, liquidación y recursos, organización con la que no cuentan las entidades territoriales y justamente en ese aspecto neurálgico de competencia se presentaron algunos tropiezos.

Luego, lo ideal es que exista un solo procedimiento administrativo tributario aplicable a los impuestos nacionales y locales, como sucede con las normas de la primera parte del Código Contencioso Administrativo, que es aplicable por todas las autoridades sean estas nacionales, departamentales, distritales, o municipales, previéndose en la ley correspondiente, primero, lo relacionado con la organización territorial pertinente y luego, la fijación de las competencias respectivas, para que todo tenga un orden y nos evitemos de esta manera inconvenientes como los señalados.

- 4) La verdad es que dentro del proyecto de Procedimiento Administrativo Tributario sólo se hace referencia al recurso de reconsideración como procedente frente a los actos administrativos expedidos por la Administración Tributaria, esto con el fin de despejar de una vez por todas cualquier duda que se pueda presentar al respecto, tal como sucede en las circunstancias actuales, en el entendido que se da por sentado, que el único recurso procedente contra las liquidaciones oficiales y resoluciones sanción, es el de reconsideración, pero con el documento que nos ocupa se logró demostrar la existencia de otros recursos como el de reposición y el de apelación, los cuales se pueden interponer contra determinados actos, cumpliendo requisitos y formalidades muy diferentes al de reconsideración. Esta situación hace que los contribuyentes o administrados puedan caer en error y por ende, interponer recursos que no correspondan, con implicaciones graves frente a los derechos que estén reclamando por esta vía.

Atendiendo la inquietud propuesta por el doctor Posada, se considera, que la denominación o tipología que se le pueda dar a los recursos, esto es, el de reconsideración o apelación se puede solucionar por el legislador al momento de expedir la ley pertinente. Lo importante en nuestro entender es que exista claridad sobre la procedencia del recurso, los requisitos, formalidades que se deban cumplir y el carácter de obligatoriedad que tenga su interposición, con el fin de agotar la vía gubernativa.

Presentada la sustentación y defensa pertinente al proyecto de tesis, los señores jurados previa discusión privada que realizaron ante el señor Director de la Maestría, concluyeron aprobar la tesis, confiriéndole la exaltación de LAUREADA. Asimismo los señores jurados recomendaron su publicación.

Se deja esta investigación a disposición de la comunidad académica con el fin de socializarla y discutirla, con la esperanza que este sea un aporte en dicha discusión y que con el transcurrir del tiempo, el proyecto presentado se convierta en una realidad.

BIBLIOGRAFÍA

NORMAS CONSULTADAS

- Código Civil
- Código Contencioso Administrativo
- Constitución Nacional de 1886

- Constitución Nacional de 1991
- Código de Procedimiento Civil
- Decreto Especial 2733 de 1959
- Decreto Especial 2117 de 1992
- Decreto Extraordinario 554 de 1942
- Decreto Legislativo 4975 de 2009
- Decreto Legislativo 127 de 2010
- Decreto Legislativo 129 de 2010
- Decreto Ley 4048 de 2008
- Decreto Ley 3803 de 1982
- Decreto Ley 3742 de 1982
- Decreto Ley 1071 de 1999
- Decreto 2360 de 2000
- Decreto Reglamentario 1372 de 1992
- Estatuto Tributario
- Ley 130 de 1913
- Ley 81 de 1931
- Ley 167 de 1941
- Ley 58 de 1982
- Ley 75 de 1986
- Ley 6ª de 1992
- Ley 9ª de 1993
- Ley 23 de 1991
- Ley 223 de 1995
- Ley 383 de 1997
- Ley 446 de 1998
- Ley 488 de 1998
- Ley 489 de 1998
- Ley 633 de 2000
- Ley 640 de 2001
- Ley 788 de 2002
- Ley 683 de 2003
- Ley 692 de 2005
- Ley 1111 de 2006

OBRAS CONSULTADAS

- ANGEL DE LA TORRE, Alfonso y MÚNERA CABAS, Alberto. Procedimiento Administrativo Tributario Colombiano. 2005.
- BETANCUR JARAMILLO, Carlos. Derecho Procesal Administrativo. Primera Edición. 1981.
- Códex. Avance informativo. Manual Probatorio. DIAN. 1993.
- DE PINA, Rafael y DE PINA VERA, Rafael. Diccionario de Derecho. 1986.

- Derecho Tributario. Segunda Edición actualizada. Instituto Colombiano de Derecho Tributario. 1999.
- Diccionario Jurídico Espasa. 1998.
- GARCIA SARMIENTO, Eduardo. Práctica Civil. 1979.
- IBAÑEZ NAJAR, Jorge Enrique. Estudios de Derecho Constitucional y Administrativo. 2007.
- La Jurisprudencia del Consejo de Estado. Estudios. Instituto Colombiano de Derecho Tributario. 40 años.
- LLERAS DE LA FUENTE, Carlos y Otros. Interpretación y Génesis de la Constitución Colombiana. 1992.
- Memorias. Instituto Colombiano de Derecho Tributario. Décimo Terceras Jornadas de Derecho Tributario. Febrero de 1989.
- Memorias. Instituto Colombiano de Derecho Tributario. Décimo Sextas Jornadas de Derecho Tributario. No. 6. 1992.
- MORALES MOLINA, Hernando. Curso de Procedimiento Civil. Segunda Edición. 1978.
- PALACIO HINCAPIE, Juan Ángel. Derecho Procesal Administrativo. Cuarta Edición. 2004.
- PALACIO HINCAPIE, Juan Ángel. La prueba Judicial. Tomo I. 2004.
- Régimen de Procedimiento Tributario. Legis Editores. Sistema de hojas intercambiables.
- SACHICA, Luis Carlos. Constitucionalismo Colombiano. Quinta Edición revisada. 1977.
- SOLANO SIERRA, Jairo Enrique. Derecho Procesal Administrativo y Contencioso. 1997.

SENTENCIAS CONSULTADAS

- C-035-09. MP: Marco Gerardo Monroy Cabra.
- C-110-04. MP: Rodrigo Escobar Gil.
- C-252-10. MP: Jorge Iván Palacio Palacio.
- C-261-02. MP: Clara Inés Vargas Hernández.
- C-304-93. MP: Carlos Gaviria Díaz.
- C-511-92. MP: Eduardo Cifuentes Muñoz.
- C-551-96. MP: Eduardo Cifuentes Muñoz.
- C-549-93. MP: Vladimiro Naranjo Mesa.
- C-597-96. MP: Alejandro Martínez Caballero.
- C-690-96. MP: Alejandro Martínez Caballero.
- C-733-03. MP: Clara Inés Vargas Hernández.
- C-809-07. MP: José Manuel Cepeda Espinosa
- C-844-96. MP: Fabio Morón Díaz.
- C-940-02. MP: Manuel José Cepeda.

- C-992-01. MP: Rodrigo Escobar Gil.
- C-1114-03. MP: Jorge Córdoba Poveda.
- Sentencia Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. 7 de oct. de 1994. MP: Guillermo Chahín Lizcano.
- Sentencia AP 166. Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Tercera. 17 de junio de 2001. MP: Alier Eduardo Hernández Henríquez.
- Sentencia Corte Suprema de Justicia. 17 oct. de 1984.
- Sentencia. Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. 6 de mayo de 1987. MP: Hernán Guillermo Aldana.
- Sentencia. Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. 30 de marzo de 1990. MP: Jaime Abella Zárate.
- Sentencia Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Primera. 7 de dic. de 1993.
- Sentencia T-145-93. MP: Eduardo Cifuentes Muñoz.
- Sentencia T-280-98. MP: Alejandro Martínez Caballero
- Sentencia T-460-99. MP: José Gregorio Hernández Galindo.
- Sentencia T-432-92. MP: Simón Rodríguez Rodríguez.
- Sentencia T 733-09. MP: Humberto Antonio Sierra Porto.

PÁGINAS WEB CONSULTADAS

- www.academiacolombianadejurisprudencia. Trabajo de posesión como miembro correspondiente doc. Guillermo Forero Mendoza.
- [www.cepc.es.articuloprincipiosgeneralesyprincipiosconstitucionales](http://www.cepc.es/articuloprincipiosgeneralesyprincipiosconstitucionales). Por: M. García Canales.
- www.cntv.org.co. Información sobre ley 81 de 1931.
- www.dmsjuridicas.com. Información sobre ley 78 de 1935.
- www.gerencie.com
- www.juridicassunam.mx.elmandatoconstitucional.Revista de la E.L. de Puebla. No. 2.
- www.monografias.com.trabajos.escrito Dra. Ilvia Samuel.
- www.rae.es/realacademiaespanola.vigesima segunda edición. 2001.
- www.usergioarboleda.edu.co/civilizar. Artículo. “La Nueva Administración Pública y la Jurisdicción Contencioso Administrativa”.
- www.usma.ac.pc.articulo. Jorge Kam Ríos.
- www.sintradian.org. Información sobre decreto especial 554 de 1924 y ley 167 de 1941.